

SENTENCIA N° 245/2023

Expte. N° 379/926-2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los *16* días del mes de *OCTUBRE* de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**ALBOR JOSE MARIA S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 379/926-2022 (Expte. DGR N° 373/271-A-2021) y;

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

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

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

I. A fojas 80/83 del expediente N° 373/271/A/2021 D.G.R., se presenta **JOSE MARÍA ALBOR, CUIT N° 20-24167733-9**, en carácter de titular interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° MA 147/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 27.07.2022 obrante a fs. 77 del mismo expediente, mediante la cual se resuelve **APLICAR** una multa de \$121.612,50 (Pesos Ciento veintiún Mil Seiscientos Doce con 50/100), equivalente al triple del impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2020, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 292° del Código Tributario Provincial, respecto del dominio AC620QX.

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

La contribuyente en su Recurso presentado el 25.08.2022 a fs. 80/83 del Expte. N° 373-271-A-2021 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

Plantea la improcedencia de la sanción por falta de configuración de la inscripción, afirmando que al momento de la inscripción registral del vehículo, su domicilio de residencia y actividad habitual era el de la provincia de Salta conforme lo acreditaría con copia de su DNI.

A fin de demostrar sus argumentos, adjunta cédula de identificación del automotor dominio AC620QX, donde consta que su domicilio real sería en Salta.

Insiste afirmando que su residencia es en la mencionada provincia y de acuerdo a lo establecido en el Art.36° del Código Tributario Provincial respecto al domicilio, no le sería aplicable el artículo 292° del Digesto Tributario.

Aclara que desarrolla sus actividades económicas bajo el Régimen de Convenio Multilateral en las provincias de Salta, Jujuy y Tucumán.

Subsidiariamente, en su presentación, considera que la multa debería ser desestimada por encontrarse prescripto el derecho de imponer sanción.

Alude a la doctrina de la Corte suprema de la Nación, que dispone que le son aplicables las leyes de fondo para resolver en materia de prescripción y debido a la naturaleza penal de las multas, entiende que le serían aplicables las reglas establecidas en el Código Penal donde se establece que el plazo de la prescripción para imponer la multa sería de dos años.

Considera que el hecho punible es la falta de registración del dominio en la jurisdicción Tucumán, por ello el alta del dominio en extraña jurisdicción sería el punto que genera el inicio del plazo de la prescripción, y de allí hasta la aplicación de la multa, habría transcurrido más de 2 años.

Expresa que en caso de considerar como generador del hecho punible la fecha en la que se registró el cambio de domicilio el 26.04.2019, a su entender también estaría prescripto el derecho para aplicar la multa.

Finalmente hace reserva del caso federal y pide que se revoque la sanción impuesta y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/3 del Expte. N° 379/926-2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar sostiene que la improcedencia de la sanción fundada en que su domicilio estaba establecido en la provincia de Salta al momento de la radicación del dominio automotor en cuestión, no tiene fundamento ni argumento válido para sostener su pretensión, teniendo en cuenta que de la Resolución apelada se reconoce que hasta el 26.04.2019 el contribuyente tenía su residencia habitual en otra jurisdicción, pero para los periodos fiscales posteriores (2020), quedó

demostrado que su domicilio y residencia son en Tucumán, por ello es posible de la multa establecida en el Art. 292° del CTP.

Realiza una transcripción del Artículo 292 y 36 del CTP, en lo que respecta a la residencia de las personas.

Manifiesta que del análisis de la documentación surge que se encuentran acreditados los extremos legales que justifican la instrucción sumarial y la consecuente aplicación de la multa determinada por el artículo mencionado 292.

Expone que el sumariado posee domicilio en la jurisdicción de Tucumán, por lo que tendría que haber realizado el cambio de radicación del vehículo.

Menciona que existe una discordancia entre las copias de los DNI acompañadas por el apelante en las diferentes instancias del presente proceso.

Además consta que la Constancia de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral de fs.60/61, consigna el domicilio en la provincia de Tucumán, la cual es jurisdicción sede principal de sus negocios.

En relación al planteo de prescripción, refuta el mismo en virtud de lo establecido por el artículo 54° del CTP desde la reforma introducida por la Ley N° 8.964(BO 29.12.2016). Transcribe el mencionado artículo y el 56° del Código Tributario Provincial.

Respecto a la aplicación de las disposiciones del Derecho Penal en materia tributaria, remarca que las infracciones tributarias tienen características particulares y especiales, por ello son regidas tanto por su categoría de infracciones tributarias, como por el Ordenamiento Tributario Provincial. Menciona el artículo 69° del mencionado CTP

Finalmente solicita se dicte sentencia confirmando la Resolución apelada.

III. A fojas 10 del Expte. N° 379/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 108/2023 de fecha 29.06.2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

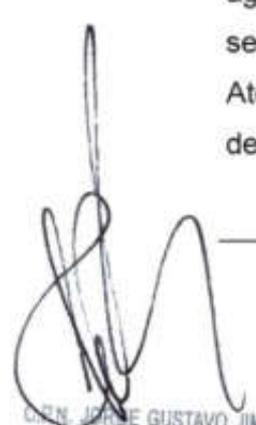
Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° MA 147-22 de fecha 27.07.2022, resulta ajustada a derecho.

La cuestión de marras se inicia con el sumario instruido por la Autoridad de Aplicación al constatar la existencia de un vehículo automotor radicado en una jurisdicción distinta a la de Tucumán, cuyo titular tiene domicilio fiscal en esta provincia, conforme con el art. 36 del CTP. Se le imputó, prima facie, la comisión de la presunta infracción del art. 292 del CTP.

El contribuyente fue notificado del sumario N° S 000373/2021/271/CV en su domicilio fiscal de calle Santa Fe N° 940, 3° "B"- San Miguel de Tucumán – Tucumán, el día 29.07.2021. Con fecha 17.08.2021 presentó descargo en el plazo establecido por el art. 123 del CTP, adjuntando como prueba una copia de su DNI obrante a fs.21 del Expte N° 373-271-A-2021 con domicilio en la calle Santa Fe al igual que en su domicilio fiscal tanto en AFIP como en la DGR.

En virtud de no haber desvirtuado la imputación realizada la DGR dictó la resolución que ahora apela y que se notificó a través de su domicilio fiscal electrónico en fecha 03.08.2022 (fs.78)

De la consulta de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que rola en fs.31-57, se confirma que su domicilio fiscal es en esta provincia, toda vez que se encuentra situado en la Ciudad de San Miguel de Tucumán, es decir que la recurrente al momento de su inscripción en la Dirección General de Rentas de Tucumán, determino como el domicilio sede de sus negocios a nuestra provincia. En la consulta realizada al sistema Web de Convenio Multilateral ocurre lo mismo, ya que se puede observar en fs.60 que el domicilio sede de su Administración y el domicilio principal de sus actividades se encuentra situado en la calle Santa Fe N° 940, 3° "B" de la ciudad de San Miguel de Tucumán.

Asimismo, se observa que en la constancia de inscripción en AFIP el domicilio fiscal consignado es el antes mencionado en la ciudad de San Miguel de Tucumán (fs.04).

Corresponde destacar que en virtud de lo previsto en los arts. 36 y 292 del CTP y de la normativa nacional de radicación de automotores, el vehículo en cuestión debe ser dado de alta en la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán a fin de que se pague el Impuesto a los Automotores.

Lo expuesto encuentra su fundamento en lo establecido por la Ley N° 8149, publicada en el Boletín Oficial en fecha 31/12/2008, que obliga a los contribuyentes a dar de alta sus vehículos en la Dirección General de Rentas a partir del año 2009 (es decir, con anterioridad a la instrucción de sumario y emisión de la resolución). El contribuyente de marras resulta obligado por poseer su domicilio fiscal en la Provincia de Tucumán, por lo que, por aplicación del art. 292, corresponde ingrese el impuesto en esta jurisdicción.

Por su parte, los arts. 36 y 37 del CTP establecen los parámetros para la determinación del domicilio a los efectos tributarios, tanto en las personas físicas como en las jurídicas. El art. 36 prevé: "A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas humanas 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.
3. En último caso donde se encuentren sus bienes o fuentes de rentas."

En relación con esta cuestión, la jurisprudencia ya ha señalado que las normas del CTP guardan coherencia con los principios generales que rigen este instituto y que se encuentran en el Código Civil y Comercial.

El art. 73 de este último determina en relación con el domicilio real que: "La persona humana tiene su 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".

Y por su parte, el art. 74 del citado digesto prevé: "...El domicilio legal es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de manera permanente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Solo la ley puede establecerlo, y sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales:

- a) Los funcionarios públicos, tienen su domicilio en el lugar en que deben cumplir sus funciones, no siendo estas temporarias, periódicas o de simple comisión;
- b) ...
- c) Los transeúntes o las personas de ejercicio ambulante, como los que no tienen domicilio conocido, lo tienen en el lugar de su residencia actual..."

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En relación a la copia de DNI, es importante destacar la discordancia de las copias aportadas en las distintas etapas de éste proceso, ya que consignan domicilios diferentes:

- La copia de DNI aportada como prueba en la etapa impugnatoria fs.21 corresponde a un documento con fecha de emisión 26.04.2016 y con domicilio en la calle Santa Fe N° 940, 3° "B" de San Miguel de Tucumán.
- La copia de DNI aportada en la etapa recursiva de fs.84 corresponde a un documento con fecha de emisión 10.2012 y con domicilio en Alem Este N° 49 Centro – San José de Metán – Salta.

Es evidente el error incurrido por el Apelante al presentar con fecha 25.08.2022 un documento anterior al que fuera presentado con fecha 17.08.2021. Surge a todas luces que a partir del 26.04.2019 el contribuyente debió dar de alta el dominio en la jurisdicción de Tucumán, debido a que su domicilio se encuentra registrado en la misma conforme copia de su DNI agregada a fs.21, por lo que su pretensión es improcedente y debe desecharse.

De las constancias de autos y de la documentación acompañada por el apelante surge que su domicilio fiscal y real es en la Provincia de Tucumán. A partir de ello, se puede concluir que las obligaciones tributarias deben ser cumplidas en esta jurisdicción, y aquí también responder por el incumplimiento.

La jurisprudencia ha resuelto al respecto: *"Conforme surge del art. 292 del Código Tributario Provincial (Ley N° 5121), el hecho imponible del Impuesto Automotor se configura por la radicación del vehículo en la provincia. Asimismo, dicha norma establece que se considerarán radicados en la Provincia aquellos vehículos automotores cuyos propietarios tengan domicilio en la jurisdicción provincial, aun cuando se encuentren radicados en extraña jurisdicción. Es decir, cuando un automotor se encuentra radicado en extraña jurisdicción, deberá tributar impuesto en la provincia de Tucumán por estar su propietario domiciliado en éste. Además, la norma tributaria sanciona con multa la falta de inscripción del rodado por ante la autoridad de aplicación cuando su propietario tenga domicilio en la jurisdicción provincial"* Excma Cámara Civil en documentos y Locaciones- sala 3, in re "Provincia de Tucumán (DGR) vs Bollini S.A. s/ Ejecución Fiscal", Sentencia N° 280 del 28/07/2016.

Con relación al planteo subsidiario de prescripción, de acuerdo a lo establecido por el Artículo 54° del CTP, el que resulta de aplicación en el presente caso, que reza: *"Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por éste Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años"*.

Asimismo, el artículo 56° del mencionado digesto dispone: *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como un hecho u omisión punible"*.

Ahora bien, teniendo en cuenta el plazo legal de prescripción antes detallado, respecto la prescripción de la infracción correspondiente al anticipo 2020, comenzaría a correr a partir del 1° de enero del año 2021, por cuanto el plazo de cinco años se cumpliría el 1° de enero del año 2026, razón por la cual la pretensión de la aplicación del Artículo 62° inc. 5 del Código Penal resulta improcedente. Cabe recordar que el Sumario N° S 000373/2021/271-CV fue notificado el 29.07.2021 (fs.13) y la Resolución que aplica la Multa fue notificada el 03.08.2022 (fs.78).

En lo que respecta a la aplicación de las disposiciones del Derecho Penal en materia tributaria es necesario tener en cuenta que; sin desconocer la naturaleza penal de las infracciones tributarias, la cual fuera reconocida también por la doctrina la jurisprudencia; las mismas tienen características particulares que se rigen por el Código Tributario Provincial que las aplica.

A tal efecto el artículo 69° del mencionado digesto establece que *"Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias salvo disposición legal expresa en contrario."*

A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva"

En el presente caso no existe un vacío legal que provoque la remisión a los principios generales del Derecho Penal, establecida por el Artículo 69° antes mencionado. Por ello le son aplicables las disposiciones del Código Tributario Provincial vigente a la fecha de comisión de los hechos que se sancionan,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

relativas al término de la prescripción de la acción del Fisco para aplicar las multas, en virtud de lo dispuesto por la Ley N° 8964 (BO 29.12.2016)

En consecuencia, en el presente caso entiendo que corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente **ALBOR JOSE MARIA, CUIT N° 20-24167733-9** en contra de la Resolución N° MA 147/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 27.07.2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$ 121.612,50** (Pesos Ciento Veintiún Mil Seiscientos Doce con 50/100), equivalente al triple del impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2020, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 292° del Código Tributario Provincial, respecto del dominio **AC620QX**.

Así lo propongo.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

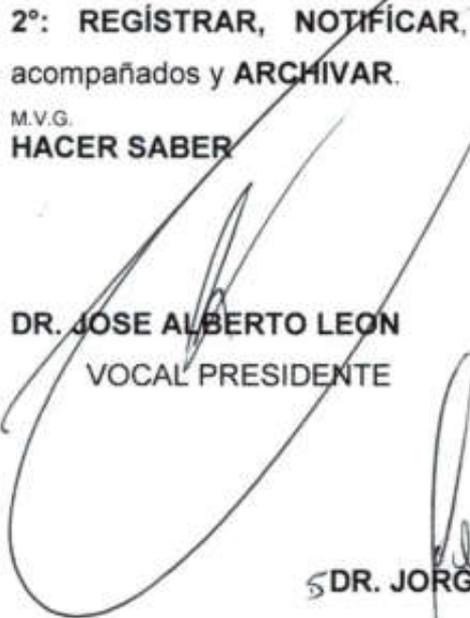
RESUELVE:

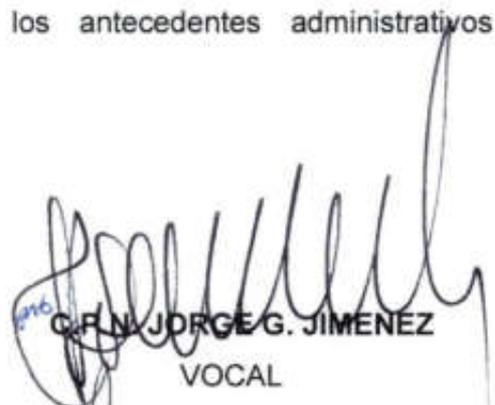
1°: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente **ALBOR JOSE MARIA, CUIT N° 20-24167733-9** en contra de la Resolución N° MA 147/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 27.07.2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$ 121.612,50** (Pesos Ciento Veintiún Mil Seiscientos Doce con 50/100), equivalente al triple del impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2020, por encontrarse

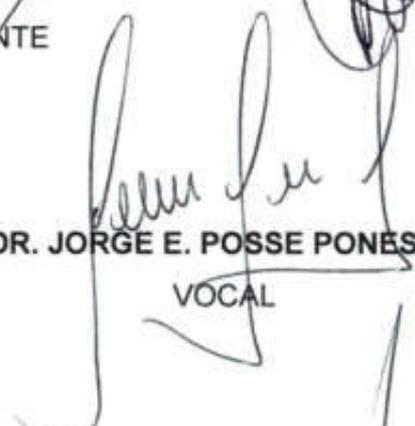
su conducta incurra en las causales previstas en el artículo 292° del Código Tributario Provincial, respecto del dominio **AC620QX**

2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

M.V.G.
HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION