

En San Miguel de Tucumán, a los 22 días del mes de DIciembre de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"ALBOR, JOSÉ MARÍA s/ Recurso de Apelación"**. Expte. N° 380/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 374/271/A/2021) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I.- Que a fojas 81/84 del Expediente D.G.R. N° 374/271/A/2021, el Sr. José María Albor, DNI N° 24.167.733, en su carácter de contribuyente, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° MA 148/22 de fecha 27/07/2022 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 78); mediante la cual se resuelve: **"ARTICULO 1°: NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto respecto del sumario N°. S374/2021/271/CV instruido a fs. 12, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente resolución; **ARTICULO 2°: APLICAR** al contribuyente **ALBOR JOSÉ MARÍA, 20-24167733-9, una multa equivalente al triple del impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2021, por encontrarse su conducta incurso en el artículo 292° del Código Tributario Provincial, respecto del dominio AC620QX, ascendiendo la misma a la suma de \$121.612,50 (Pesos Ciento Veintiún Mil Seiscientos Doce con Cincuenta Centavos)."**

El apelante, en primer lugar, cita los artículos 292° y 36° del Código Tributario Provincial. Señala que en base a ellos, queda claro que el domicilio que se debe considerar a efectos de la procedencia o no de la sanción es el de residencia habitual del contribuyente.

Destaca que su domicilio de residencia y actividad habitual al momento de la inscripción registral del vehículo es en la Provincia de Salta (Calle Alem Este N° 49 Centro, San José de Metán).

Añade que a fin que los Sres. Vocales que deben dirimir la cuestión obtengan plena convicción de lo manifestado, adjunta cédula de identificación del automotor en cuestión, dominio AC620QX en la cual consta el domicilio real en San José de Metán, Salta, y que el vehículo se encuentra radicado en el Registro Seccional de la Propiedad Automotor 17002 (San José de Metán, Salta).

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

Reitera que tiene su domicilio en la Provincia de Salta conforme el art. 36 del C.T.P., por lo que su conducta de ninguna manera puede ser considerada incurso en las causales de infracción prevista en el art. 292 del C.T.P.

En subsidio, sostiene que la multa impuesta debe ser desestimada por encontrarse prescripto el derecho para imponer la sanción.

Afirma que el derecho para imponer la multa como así también para reclamar la misma prescribe a los dos años. Expone que el plazo de prescripción para imponer la multa se computa desde el momento en que se produce la infracción y que desde ese momento hasta el dictado de la sanción no deben transcurrir dos años, salvo que ocurra algún acto que suspenda el procedimiento administrativo.

Expresa que, tal como sostuvo nuestra Corte Suprema de Justicia, la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho, y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia y grado del proceso (Sent. N° 557 del 06/07/2012 en los autos Pedraza, Claudia Andrea y otros s/Hurtos – Sent. N° 77 del 25/02/2014 “Dirección de Comercio Interior s/Denuncia – Infracción INC. S.A. Idem Dirección de Comercio Interior – A.M.X. Arg A.A. Claro s/ Su denuncia” Sent. 123/14).

Además cita el fallo de la C.S.J.T. caratulado “Provincia de Tucumán D.G.R. c/Las Dulces Norte S.A. s/Ejecución Fiscal.

Expone que conforme lo reseñado, en el caso de autos, teniendo en cuenta lo establecido tanto por el Código Penal como por el Código Civil y Comercial, el plazo legal para imponer multa se encontraba prescripto.

En consonancia con lo desarrollado, sostiene que siendo la falta de radicación el hecho punible, el alta de dominio en jurisdicción extraña es el punto que genera el inicio del plazo de prescripción, y en el presente caso surge que: El alta del dominio que surge de la "Cédula de Identificación de Vehículos", también llamada "Cédula Verde", se realizó con fecha 23/04/2018 en la Seccional 17002, Metán, Provincia de Salta. Dicha fecha es el punto de partida para el cómputo del plazo de prescripción; la instrucción del Sumario N° S000374/2021/271/CV fue notificado en fecha 26/07/2021; la Resolución N° MA 148/22 de la D.G.R. fue emitida el día 27/07/2022 y notificada en fecha 03/08/2022.

De lo expuesto sostiene que surge claramente que la multa fue emitida cuando había transcurrido más de 2 (dos) años, ya que desde el momento de la inscripción inicial en la Provincia de Salta a la fecha de la notificación del Sumario iniciado en contra del contribuyente transcurrió un plazo mayor a dos años.

Añade que, aunque la D.G.R. considere la fecha del 26/04/2019 a partir de la cual el contribuyente tiene su domicilio real en la Provincia de Tucumán en calle Santa Fe N° 940 3er piso, igualmente estaría prescripto el derecho para aplicar multa.

Por lo expresado solicita se desestime la multa cuestionada.

II. Que a fojas 90/92 del Expediente N° 374/271/A/2021, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderadas Maria Eugenia Saab y Silvina Solorzano, contesta traslado del recurso interpuesto contra la Resolución D.G.R. N° MA 148-22, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el planteo de improcedencia de la sanción fundado 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 que apela se reconoce que hasta la fecha 26/04/2019 el contribuyente tenía su residencia habitual en otra jurisdicción, pero para los periodos fiscales posteriores (en el caso 2021), quedó demostrado que su domicilio y residencia pertenecen a la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, y por ello es pasible de la multa regida por el artículo 292° del Código Tributario Provincial.

Expresa que se ha probado que el vehículo AC620QX se encuentra radicado en la jurisdicción de la Provincia de Salta, y que allí no posee domicilio real el señor

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Albor José María; por lo que resulta destinatario de la multa establecida en el artículo 292° del Código Tributario Provincial.

Agrega que en autos se encuentra acreditado que el sumariado (titular dominial del vehículo en cuestión) registra su domicilio en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, por lo que, en su caso tendría que haber solicitado el cambio de radicación del dominio AC620QX, gestionando el trámite ante el Registro Automotor de la Provincia de Salta.

Además, destaca que lo dispuesto en la norma provincial resulta ser concordante con lo establecido en el artículo 11 del Régimen Jurídico del Automotor por las normas del Decreto – Ley N° 6582/58 texto ordenado del Decreto (N° 1114/97) y que además el mismo criterio fue también acogido por las provincias de Salta, Corrientes y Buenos Aires, entre otras.

Por otro lado, señala la discordancia entre las copias de los D.N.I. acompañadas durante el trámite de las presentes actuaciones por el apelante, de las cuales surgen dos domicilios distintos, de lo que se colige la intención del recurrente de inducir a error al Tribunal.

Aclara que a partir del 26/04/2019 –fecha de expedición de su D.N.I.-, el contribuyente debió dar de alta el dominio en cuestión en la jurisdicción de Tucumán, debido a que su domicilio se encuentra registrado en la misma, por lo que su pretensión es improcedente y debe desecharse.

Por otra parte, manifiesta que la ficha de inscripción en Convenio Multilateral que acompaña, confirma precisamente que su domicilio fiscal y sede principal de sus negocios lo tiene en ésta provincia, toda vez que su número de inscripción en dicho régimen es 924-302000-1, es decir que el contribuyente, por su propia voluntad, al momento de su inscripción en dicho Régimen, determinó que el domicilio sede de administración de sus negocios sea la Provincia de Tucumán.

En cuanto al planteo de prescripción por aplicación análoga a lo que establece el Código Penal, lo refuta en virtud de lo establecido por el Código Tributario Provincial en su artículo 54°, desde la reforma por Ley N° 8.964 (B.O. 29/12/2016) con vigencia desde el 01/01/2017, siendo la única normativa aplicable al caso en cuestión, precisamente por el período fiscal involucrado (2021).

Señala que con la modificación en el artículo 54° del C.T.P., la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas es de cinco años. Por lo tanto, si se realiza

una adecuada interpretación de la aplicación de la ley, en el tiempo, teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años que dispone el artículo 54° del mencionado código para el computo de la prescripción, y la forma de contar el mismo –artículo 56° del mencionado Digesto–, concluye que respecto de la instrucción sumarial, la prescripción de la infracción correspondiente al anticipo 2021, comenzaría a correr a partir del 1° de enero del año 2022, por cuanto el plazo de cinco años culminaría el 1° de Enero del año 2027, por lo que la pretensión de la aplicación del artículo 62° inciso 5 del Código Penal resulta a todas luces improcedente.

Por último, en cuanto a la aplicación de las disposiciones del Derecho Penal en materia tributaria, argumenta que no existiendo vacío legal al respecto, no opera la remisión a los principios generales del derecho penal, establecida por el artículo 69° del Código Tributario Provincial. Sostiene que no se haya en discusión que, en el presente caso, le son aplicables las disposiciones del Código Tributario Provincial vigentes a la fecha de comisión de los hechos que se sancionan, relativas al término de la prescripción de la acción del Fisco para aplicar las multas, en virtud de lo dispuesto por la ley N° 8.964.

En virtud de lo expresado, solicita se rechacen los planteos efectuados por el contribuyente por improcedentes.

III. A fs. 10 del Expediente N° 380/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 29/2023 de este Tribunal, de fecha 08/05/2023, en donde se donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por contestados los agravios por la autoridad de aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación, y con los fundamentos exhibidos en la Resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del apelante en el art. 292° del C.T.P. y considerar si la multa impuesta, resulta conforme a derecho.

El caso de autos inicia con el Sumario instruido por la Dirección General de Rentas al constatar la existencia de un vehículo automotor radicado en una jurisdicción distinta a la de la Provincia de Tucumán, cuyo titular tiene domicilio fiscal en esta provincia conforme el art. 36° del C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

A la luz de dicha instrucción, se imputó prima facie, al contribuyente de autos la comisión de la presunta infracción del art. 292° del C.T.P.

El apelante es notificado de la instrucción del Sumario N° S 374/2021/271/CV en su domicilio fiscal, sito en calle Santa Fe N° 940 3° B, San Miguel de Tucumán, Tucumán, en fecha 26/07/2021.

Notificado el sumariado, conforme el artículo 123° del Código Tributario Provincial, se presentó en debido tiempo y forma el Sr. José María Albor e interpuso descargo respecto del sumario instruido según consta a fs. 16/23 Expte. D.G.R. N° 374/271/A/2021.

En fecha 27/07/2022 la D.G.R. procede a dictar la Resolución N° MA 148/22 recurrida, que se notifica en el domicilio fiscal constituido, el 03/08/2022, según surge de fs. 79 del Expte. D.G.R. N° 374/271/A/2021.

El recurrente debe tener en claro que corresponde conforme los artículos 292° y 36° del C.P.T., y la normativa nacional de radicación de los automotores, que el vehículo en cuestión se dé de alta en la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán a los fines del pago del Impuesto a los Automotores y Rodados.

Lo dicho encuentra su fundamento en lo establecido por la Ley N° 8.149, publicada en el Boletín Oficial de la provincia 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 notificación de la instrucción sumarial y de la resolución cuestionada. Ello por tener el presentante su domicilio fiscal en la Provincia de Tucumán, conforme surge de las constancias en autos, por lo que, por aplicación del art. 292° C.T.P. corresponde que ingrese el impuesto en ésta jurisdicción.

El artículo 36° del C.T.P., establece en un orden de prelación los parámetros para la determinación del domicilio a los efectos tributarios, de las personas físicas.

El mismo determina: *"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 C.T.P. guardan coherencia con los principios generales del derecho que rigen este instituto los cuales se encuentran en el Código Civil y Comercial de la Nación.

El artículo 73° del C.C.C.N. 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"*.

Por su parte, el artículo 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..."

Es importante destacar, en este orden de ideas, que la ficha de inscripción en Convenio Multilateral que acompaña en autos, entre otras pruebas, confirma precisamente que el domicilio fiscal y sede principal de los negocios del contribuyente, lo tiene en esta provincia, toda vez que su número de inscripción en dicho régimen es **924-302000-1**, es decir que el mismo contribuyente, por su propia voluntad, al momento de su inscripción en dicho Régimen, determinó que el domicilio sede de administración de sus negocios sea la Provincia de Tucumán. Además, surge de la prueba documental aportada por la D.G.R. que el contribuyente tuvo y mantiene domicilio fiscal (jurisdicción sede y central) en la Provincia de Tucumán desde el año 2017 en adelante. Ello queda plasmado en que el recurrente es un **contribuyente de convenio con jurisdicción sede y administración principal en la Provincia de Tucumán** desde fecha 01/07/2017, es decir, con anterioridad a la infracción endilgada, por lo que la materialidad de su conducta encuadra en lo determinado por el artículo 292° del C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En relación a las copias de D.N.I. aportadas por el apelante, es importante destacar la discordancia entre las mismas, ya que consignan domicilios diferentes:

- La copia de DNI aportada como prueba en la etapa impugnatoria fs.22 corresponde a un documento con fecha de emisión 26.04.2019 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.85 corresponde a un documento con fecha de emisión en Octubre del año 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.22, 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.

En consecuencia, entiendo que de las constancias de autos, y de la documentación acompañada por la D.G.R., surge acreditado que, el apelante tiene su domicilio fiscal y real en esta provincia.

A partir de tales premisas podemos concluir que debe cumplir en esta jurisdicción las obligaciones que le impone el digesto fiscal y responder por su incumplimiento.

Con relación al planteo subsidiario de prescripción, de acuerdo a lo establecido por el art. 54° del C.T.P., 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 art. 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 Periodo Fiscal 2021, comenzaría a correr a partir del 1° de enero del año 2022, por cuanto el plazo de cinco años se cumpliría el 1° de enero del año 2027, 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 374/2021/271/CV fue notificado el 26.07.2021 (fs.13) y la resolución que aplica la multa fue notificada el 03.08.2022 (fs.79).

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"*.

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

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, relativas al término de la prescripción de la acción del Fisco para aplicar las multas, en virtud de lo dispuesto por la Ley N° 8.964 (BO 29.12.2016).

Por las consideraciones que anteceden, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ALBOR JOSÉ MARÍA, CUIT N° 20-24167733-9**, en contra de la Resolución N° MA 148/22 de fecha 27/07/2022 emitida por la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$121.612,50 (Pesos Ciento Veintiún Mil Seiscientos Doce con Cincuenta Centavos), equivalente al triple del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2021, por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el artículo 292° del Código Tributario Provincial, respecto del dominio AC620QX, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes. Así lo propongo.-

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

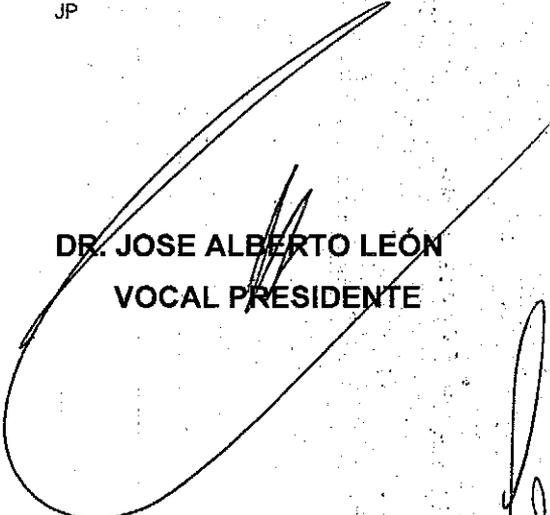
1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ALBOR JOSÉ MARÍA, CUIT N° 20-24167733-9**, en contra de la Resolución N° MA 148/22 de fecha 27/07/2022 emitida por la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$121.612,50 (Pesos Ciento Veintiún Mil Seiscientos Doce con Cincuenta Centavos), equivalente al triple del

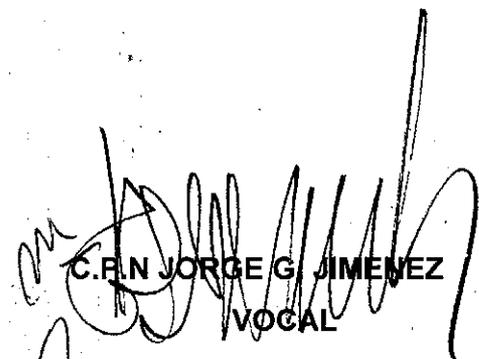
Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al periodo fiscal 2021, por encontrarse su conducta incurso en la causal prevista en el artículo 292° del Código Tributario Provincial, respecto del dominio AC620QX;

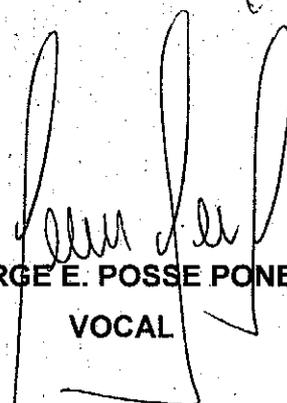
2) NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.-

HACER SABER

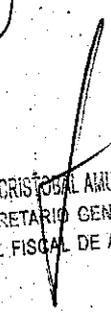
JP


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION