

SENTENCIA N° 15 /2024

Expte. N° 159/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 días del mes de FEBRERO de 2024 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "TECNO AGRO VIAL UTE S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expte. N° 159/926/2023 (Expte. DGR N° 6643/376/DS/2022); y

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

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- El contribuyente TECNO AGRO VIAL UTE CUIT N° 30-71729636-9, por medio de apoderado, a fs. 212/222 del Expte. DGR N° 6643/376/DS/2022, deduce Recurso de Apelación contra de la Resolución N° M 191/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/02/2023, obrante a fs. 202 del mencionado expediente.-

En ella se resuelve: Aplicar al contribuyente una multa de \$83.849.500,00 equivalente al 100% del monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 286 inc. 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto de Sellos, correspondiente al Contrato de Concesión por el Servicio de Estacionamiento medido y pago en la vía pública celebrado en fecha 04/11/2021 entre la Municipalidad de San Miguel de Tucumán en carácter de comitente y la firma Tecno Agro Vial UTE en calidad de concesionario.-

El apelante afirma que la resolución debe ser revocada, ordenándose el archivo de las actuaciones.-

Manifiesta que la impugnación y descargo presentados resultan tempestivos, ya que la Administración omite efectuar las notificaciones de rigor en los domicilios

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

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

constituidos; lo que implica la vulneración del debido proceso y su derecho de defensa.-

Expresa que al contestar el requerimiento cursado por la DGR en fecha 30/08/2022 -vía mail- procede a constituir domicilio especial para las presentes actuaciones. Indica que a efectos de colaborar con la investigación, continúa dando cumplimiento con las sucesivas notificaciones y requerimientos efectuados en el domicilio de calle 25 de Mayo N° 164 y en el domicilio fiscal electrónico.-

Sostiene que, a pesar de existir domicilios constituidos, el acta de deuda es notificada solamente en el domicilio fiscal electrónico. Indica que tal proceder reviste el carácter de sorpresivo e injustificado; con la pretensión tenerlo por anoticiado de las actuaciones.-

Expone que tal situación le genera un estado de indefensión, por no haber tenido noticia de las pretensiones de la Administración sino hasta el 07/02/2023. Sostiene que ello implica un obrar arbitrario y contrario a la teoría de los actos propios, al pretender tener por notificadas las actuaciones solo con la notificación en el domicilio electrónico, sin cursar notificación cuanto menos al domicilio constituido o al domicilio fiscal real.-

Afirma que la determinación resulta improcedente, ya que la DGR parte de la póliza del seguro de caución para determinar el impuesto presuntamente omitido. Explica que dicha póliza no garantiza lo que debe al concedente por el contrato, sino la garantía del pago de lo que recauda por cuenta y orden de aquel, y por el pago del canon. Indica que la administración interpreta en forma arbitraria que el valor económico de la concesión es el importe que el concesionario cobra por cuenta del concedente, ya que el negocio se centra sobre el canon que el concesionario debe liquidar al municipio y no en lo recaudado por cuenta y orden de aquel.-

Argumenta que el valor del canon debe ser utilizado como base imponible para el cálculo del tributo, ya que representa la manifestación de riqueza en el contrato de concesión. Aclara que no resulta lícito utilizar como base los montos que surgen del seguro de caución, ya que dicho contrato cubre el riesgo del

municipio, consistente en los ingresos que el concesionario cobrará por cuenta y orden del concedente.-

Con cita del art. 223 CTP, afirma que el código tributario grava al negocio del concesionario en función del margen de ganancia que le corresponde y no respecto del total de la venta que efectúa. Infiere que corresponde tomar como base a la diferencia entre los precios de compra y venta. Sostiene que —en consecuencia— la base imponible del contrato no consiste en la recaudación realizada en concepto de estacionamiento por cuenta y orden del municipio, sino en el canon que el concesionario debe liquidar al ente comunal en carácter de remuneración contrato.-

Sostiene que no corresponde la imposición de multa o intereses resarcitorios, en virtud de la improcedencia de la determinación del tributo. Indica que no existe omisión alguna en el pago del impuesto, por lo que no resulta aplicable la sanción establecida por el art. 286 inc. 1 CTP.-

Ofrece prueba instrumental consistente en las constancias del expediente tramitado ante la Autoridad de Aplicación.-

Concluye solicitando se rechace la pretensión fiscal y se proceda al archivo de las actuaciones.-

II.- La Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso (fs. 01/08 del Expte. de cabecera), conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

Respecto del agravio relacionado con la invalidez de la notificación, la Autoridad de Aplicación sostiene que la comunicación del acta de deuda e instrucción del sumario se remiten al domicilio fiscal electrónico del contribuyente en fecha 07/12/2022, de acuerdo a lo establecido por el art. 6 RG (DGR) N° 31/2017. Agrega que dicha notificación se considera efectuada por el sistema en fecha 14/12/2022, al no haber sido leída con anterioridad por el contribuyente, atento a lo dispuesto por el art. 9 de la citada Resolución General.-

Manifiesta que la notificación del acta de deuda e instrucción del sumario se realizan de conformidad con la normativa vigente, en el domicilio fiscal del

Dr. JORGE E. JOSSE PONESSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

contribuyente, por lo que producen todos los efectos legales a tenor del art. 38 bis CTP.-

Respecto de la sanción de multa afirma que la instrucción del sumario se notifica en debida forma, pero el contribuyente no presenta descargo dentro del plazo establecido por el art. 123 CTP. Indica que el hecho de que el sumariado no ejerza su derecho de defensa dentro del plazo legal es una cuestión ajena a la Administración. Agrega que ello no implica quebrantamiento de ninguno de los derechos que asisten al contribuyente.-

Sostiene que la Resolución N° M 191/23 se notifica en el domicilio fiscal electrónico en fecha 23/02/2023 y registra lectura el mismo día, por lo que el recurrente no puede desconocer la obligatoriedad de la verificación de dicho domicilio y el efecto de las notificaciones enviadas; ya que interpuso el recurso actualmente en tratamiento.-

Aclara que el contribuyente no realiza presentación oportuna respecto de la determinación del impuesto de sellos contenida en el Acta de Deuda N° A 579-2022, por lo que el escrito de impugnación que acompaña al deducir el recurso deviene intempestivo. Explica que el acta de deuda se encuentra firme e impaga a la fecha, por lo que actualmente se halla en ejecución judicial.-

Expresa que se encuentra comprobada la omisión del pago del impuesto de sellos, por lo que resulta acertado el encuadramiento legal en el artículo 286 inciso 1 del CTP; sin que exista ninguna causal que elimine la responsabilidad del contribuyente por el hecho imputado.-

Ofrece prueba instrumental, consistente en los antecedentes administrativos que tramitan por expediente N° 6643/376/DS/2022.-

Formula reserva del caso federal en los términos del art. 14 de la Ley 48.-

Concluye solicitando se rechace el recurso de apelación, y se confirme la resolución apelada.-

III.- A fs. 10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 131/2023, que declara la cuestión de puro derecho y llama autos para sentencia.-

En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151 del CTP.-

IV.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 191/23 de fecha 16/02/2023, resulta ajustada a derecho.-

Por medio del Acta de Deuda N° A 579-2022 (fs. 167/172 Expte. DGR), la Autoridad de Aplicación determina la obligación tributaria correspondiente al Impuesto de Sellos, posición 11/2021 respecto del contribuyentes Tecno Agro Vial UTE derivada del "Contrato de Concesión del Servicio de Estacionamiento Medido y Pago en la Vía Pública, la Implementación de un Sistema Integral de Software para la Administración del Sistema y la Prestación de los Servicios relacionados en la Ciudad de San Miguel de Tucumán". Dicho contrato administrativo vincula al contribuyente con la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, y se encuentra fechado el 04/11/2021.-

La determinación del tributo asciende a la suma de \$ 83,849.500; dejándose constancia que la misma se encuentra expresada a valores históricos, correspondiendo oportunamente liquidar los intereses resarcitorios.-

De igual modo, instruye el Sumario N° M 579-2022 por la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1) CTP, reprimida con multa del 100% del monto de la obligación fiscal determinada.-

La Autoridad de Aplicación remite la notificación del Acta de Deuda e instrucción de Sumario al domicilio fiscal electrónico del contribuyente en fecha 07/12/2022, operándose la notificación en fecha 14/12/2022 (fs. 175 Expte. DGR). Mediante informe de fecha 07/02/2023, se constata la inexistencia de presentaciones de parte interesada en el expediente (fs. 177 Expte. DGR). Posteriormente, el contribuyente presenta el escrito mediante el cual formula impugnación y descargo en fecha 02/03/2023 (fs. 204/209 Expte. DGR).-

Mediante Resolución N° M 191/23 la Autoridad de Aplicación aplica al contribuyente un multa equivalente al 100% del monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 286 inc. 1 CTP; que resulta objeto del presente recurso.-

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

1) Agravio referido a la nulidad de la notificación.-

El contribuyente se agravia al sostener que el procedimiento se encontraría viciado, por afectar la garantía del debido proceso y su derecho de defensa. El argumento central de la queja se funda en que la notificación del acta de deuda e instrucción del sumario se remiten únicamente al domicilio fiscal electrónico.-

Sostiene que tal notificación debería haberse cursado cuanto menos al domicilio especial constituido por medio del correo electrónico de fecha 30/08/2022 (fs. 54 y 216 Expte. DGR) cito el calle Batalla de Maipú N° 50, piso 2, Of. E, S.M. de Tucumán; o en su defecto al domicilio fiscal físico ubicado en calle 25 de mayo N° 1640 de esta ciudad.-

El Art. 38 (bis) CTP establece: *"Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación."*

Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía.

La constitución del domicilio fiscal electrónico no exime a los contribuyentes y responsables de su obligación de denunciar su domicilio fiscal y los cambios del mismo en los términos de los Artículos 36, 37, 38 y 39, ni limita o restringe las facultades de la Dirección General de Rentas de practicar notificaciones por medio de soporte papel en este último.

Sin perjuicio de lo expuesto en el primer párrafo, la Autoridad de Aplicación podrá disponer la constitución obligatoria del domicilio fiscal electrónico, en los casos que establezca la misma".-

Al reglamentar dicha normal, el art. 9 in fine de la Resolución General N° 31/2017 indica que *"En aquellos casos en los cuales esta Autoridad de Aplicación notifique el mismo acto administrativo, emplazamiento, requerimiento, informe y/o*

comunicación en el domicilio fiscal electrónico y en el domicilio fiscal previsto en los artículos 36 a 38 del Código Tributario Provincial, la misma se considerará perfeccionada en la fecha de la que hubiera ocurrido primero".-

A su turno, el Art. 114 CTP dispone: "Toda persona que comparezca ante la Autoridad de Aplicación por sí o en representación de terceros deberá tener constituido -en el primer escrito o acto en que intervenga- domicilio fiscal electrónico en los términos y con los alcances establecidos en el Art. 38 (bis). El interesado deberá además manifestar su domicilio real. El domicilio constituido producirá todos sus efectos sin necesidad de resolución, debiendo en él efectuarse todas las notificaciones.-

El art. 1 de la Resolución General N° 83/2020, en calidad de norma reglamentaria ordena: "Disponer que el domicilio especial al que se refiere el artículo 114 del Código Tributario Provincial, será el domicilio fiscal electrónico constituido por el contribuyente y/o responsable que comparezca ante esta Autoridad de Aplicación".-

Por otro lado, el art. 116 CTP establece: "Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas:... 8) Por la comunicación informática del acto administrativo, emplazamiento, requerimiento, informe y/o comunicación de que se trate en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación. Dicha notificación se considerará perfeccionada mediante la puesta a disposición del archivo o registro que lo contiene, en el domicilio fiscal electrónico constituido por los contribuyentes y responsables siempre que hayan ejercido la opción de registrar el mismo en los términos del Artículo 38 (bis), o bien cuando la Autoridad de Aplicación haya dispuesto su constitución obligatoria".-

De la interpretación sistemática de las normas transcriptas surge que el contribuyente -por el hecho de ser parte en el presente expediente- debe necesariamente tener constituido un domicilio especial, consistente en el domicilio fiscal electrónico. De ello se deduce que la pretensión de constituir un domicilio diverso, contenido en la presentación de fecha 30/08/2022 (fs. 54 y 216 Expte. DGR) no produce efecto jurídico alguno.-

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

7


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

Por otro lado, toda notificación remitida al domicilio fiscal constituido resulta plenamente válida y eficaz, sin perjuicio de la obligación del contribuyente de declarar su domicilio fiscal físico, y de la facultad otorgada a la DGR de remitir notificaciones en soporte papel a este último.-

Sin embargo, aun en el caso de que la administración fiscal remita notificaciones tanto al domicilio fiscal electrónico y al domicilio fiscal físico, la misma se considerará consumada en la fecha en que ese hubiera perfeccionado la primera de ellas.-

De las constancias de autos surge que contribuyente posee domicilio fiscal electrónico constituido y confirmado desde el 24/01/2022 (fs. 183 Expte. DGR). Tal situación no se encuentra controvertida por el recurrente.-

De ello se deduce que la remisión de la notificación del Acta de Deuda N° A 579-2022 e Instrucción del Sumario N° M 579-2022 al mencionado domicilio resulta perfectamente válida y produce todos los efectos legales correspondientes. No resulta causal de exculpación que el contribuyente no haya cumplido con la carga de verificar las comunicaciones remitidas al domicilio fiscal electrónico, ya que la notificación se considera legalmente perfeccionada por la puesta a disposición del archivo o registro en los términos del art. 116 inc. 8 CTP.-

La carga de verificar las notificaciones cursadas electrónicamente se encuentra regulada por el art. 7 de la Resolución General N° 31/2017, que dispone "*Las notificaciones que se cursen mediante el uso del domicilio fiscal electrónico, deben ser consultadas accediendo a través del link denominado 'Servicios con Clave Fiscal', servicio 'Domicilio Fiscal Electrónico', opción 'Notificaciones', haciendo uso de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y de la 'Clave Fiscal', otorgadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) para el ingreso al sistema...*". La disponibilidad de la notificación está contemplada por el art. 8 de la mencionada resolución que establece "*El sistema informático 'Domicilio Fiscal Electrónico' se encontrará habilitado las veinticuatro (24) horas, durante todo el año...*".-

A mayor abundamiento, se puede verificar la operatividad del mencionado domicilio, ya que al momento de comunicar al contribuyente la resolución objeto del

presente recurso, la notificación se remite el día 23/02/2023, y es leída por aquel en esa misma fecha (fs. 203 Expte. DGR).-

En consecuencia, el agravio referido a la nulidad de la notificación será rechazado.-

Respecto al cuestionamiento de las notificaciones remitidas al domicilio fiscal electrónico, se ha decidido *"El cuestionamiento carece de sustento fáctico en razón de que la firma demandada adhirió en forma voluntaria al régimen de notificación por domicilio fiscal electrónico (...) En virtud de ello, el planteo deviene inadmisibles en virtud de la 'Teoría de los Actos Propios', ya que, con su adhesión voluntaria, consintió lo dispuesto por la normativa a la que hoy acusa de inconstitucional... Esta Corte ya fijó criterio anteriormente en el sentido que aceptar la revisión pretendida en éstos términos, implicaría cohonestar una conducta reñida con principios mínimos de buena fe y lealtad procesal, ya que a nadie le es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, generadora de confianza fundada en que aquel mantendrá su comportamiento en lo sucesivo (Teoría de los Actos Propios - Sentencia N° 1479 del 22/11/2016). No debe perderse de vista que la adhesión y el consentimiento implicados en la conducta de la recurrente se rige también por lo dispuesto en el artículo 6° de la RG (DGR) N° 31/17 que establece: El Domicilio Fiscal Electrónico constituido en los términos de esta Resolución General, importa para el contribuyente y/o Responsable la renuncia expresa a oponer en sede administrativa o judicial, defensas relacionadas con la eficacia o validez de la notificación efectuada en el mencionado domicilio".* Excm. Corte Suprema de Justicia - Sala Civil y Penal, in re "Provincia de Tucumán -DGR- Vs. Citromax SACI s/ Ejecución Fiscal", Expte: C1475/18, Sentencia N° 1549 del 19/12/2022.-

2) Agravio referido a la improcedencia de la determinación.-

Según se indicó en el acápite anterior, la notificación del acta de deuda se remite al domicilio fiscal electrónico del contribuyente, siendo la misma plenamente válida.-

El momento en el que se operan los efectos de la notificación cursada al mencionado domicilio se encuentra regulado por el art. 9 primera parte de la

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

Resolución General Nº 31/2017. El texto vigente a la fecha del aviso establecía: *“La notificación informática del acto administrativo, emplazamiento, requerimiento, informe y/o comunicación, realizada por este medio, se considera efectuada en los siguientes momentos, el que ocurra primero: a) el día que el contribuyente y/o responsable proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación, o el día siguiente hábil administrativo, si aquel fuere inhábil, o; b) el día miércoles inmediato posterior a la fecha en que las notificaciones o comunicaciones se encontraran disponibles, o el día siguiente hábil administrativo, si alguno de ellos fuera inhábil...”*.-

Según surge de la constancia agregada en autos (fs. 175 Expte. DGR), la notificación se encuentra disponible en fecha 07/12/2022, produciéndose sus efectos el día 14/12/2022 en los términos del inciso b) la norma citada.-

El contribuyente realiza la impugnación de la determinación en fecha 02/03/2023 (fs. 204/209 Expte. DGR), fecha en la que ya se encontraba vencido el plazo establecido por el art. 98 CTP.-

Corresponde señalar que los plazos del procedimiento tributario poseen carácter perentorio, por lo que su vencimiento implica la pérdida de la facultad procedimental dejada de ejercitar, de forma automática y sin requerimiento de parte.-

El carácter perentorio de los plazos se encuentra expresamente contemplado por el Art. 119 CTP que establece *“Los términos establecidos en este Código son perentorios, y solamente se computarán los días hábiles administrativos”*. A su turno, el Art. 39 LPA establece los efectos de la perentoriedad: *“Una vez vencido los plazos establecidos para interponer recursos administrativos, se perderá el derecho para articularlos. En ningún caso, la presentación extemporánea de recursos administrativos será considerada como denuncia de ilegitimidad...”*.-

En relación al carácter perentorio de los plazos se ha decidido *“La doctrina es coincidente en cuanto a las consecuencias de la perentoriedad de los plazos: una vez vencidos, opera automáticamente la caducidad de la facultad procesal para cuyo ejercicio se concedió (cfr. Palacio Lino, E.: “Derecho Procesal Civil”, Ed. Abeledo Perrot, 1.983, Tomo I, página 364). Perentorio - agrega el autor citado,*

significa que por esencia es improrrogable por acuerdo de las partes; no admitiendo una prolongación tácita, en el sentido de que pueda cumplirse después de su vencimiento, pero antes de que la otra parte pida el decaimiento del derecho o se produzca la declaración judicial pertinente. Así estos efectos se producen de manera automática, sin necesidad de que el otro litigante lo pida ni de que medie declaración judicial alguna". Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán in re "Amado Mariano Adolfo vs. Empresa de Transporte de Pasajeros Florida s/ Daños y Perjuicios", Sentencia N° 457 del 01/12/1993.-

En consecuencia, se configura la situación prevista por el art. 99 CTP, que establece "Si en el plazo previsto en el artículo anterior se omite impugnar o manifestar disconformidad, o no se paga y/o regulariza la deuda determinada e intimada, acreditándolo ante la Autoridad de Aplicación, ésta quedará consentida y firme sin necesidad de dictar resolución alguna, dando lugar a la emisión del título al que se refiere el artículo 172 y a la ejecución fiscal pertinente..."-.

La situación expuesta resulta fundamento suficiente para rechazar el recurso deducido contra la determinación del impuesto. Sin embargo, atento a la contestación de los agravios realizada por la Autoridad de Aplicación y al solo efecto de garantizar el derecho de defensa del contribuyente, se procederá al análisis de la cuestión de fondo.-

El apelante sostiene que la determinación practicada no resulta ajustada a derecho, por cuanto el contrato de concesión que la sustenta es un negocio jurídico con base indeterminable.-

Agrega que -aun cuando se considere que la base es determinable- la misma no estaría constituida por el monto que el concesionario recauda por cuenta y orden del concedente, resultando erróneo estimarla a partir del monto emergente del seguro de caución. Afirma que el impuesto debería ser calculado en base al canon que el concesionario debe liquidar al municipio, en carácter de remuneración del contrato.-

El instrumento base de la determinación documenta un contrato administrativo cuyo objeto es la concesión de bienes del dominio público municipal, al que se agregan prestaciones accesorias por parte del concesionario.-

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Se ha dicho que el objeto de los contratos administrativos *"es el conjunto de derechos y obligaciones de las partes. En efecto, en el ámbito del Derecho Público, los derechos y obligaciones de los actos son parte del objeto de éstos"* Igualmente, respecto de los derechos de las partes se ha dicho que entre las obligaciones más habituales del estado se encuentra *"la entrega de cosas o bienes, según los casos (concesión de bienes del dominio público o servicios público)".* (Balbín, Carlos F., "Tratado de Derecho Administrativo", La Ley, Buenos Aires, 2015, Tº IV, pg. 659 y ss.).-

Por otro lado, respecto de la concesión de bienes del dominio público, la doctrina explica que *"La concesión de uso es otro de los medios que pueden ser utilizados para otorgar a un particular un uso especial o privativo de bienes del dominio público, que se distingue del permiso de uso, principalmente, por cuanto, por lo común, está destinada a actividades que tienen importancia económica o social (...) La concesión de uso confiere al concesionario un derecho sobre el bien concedido, que es de naturaleza o sustrato real, regido por el derecho público (...) Los concesionarios, al igual que los permisionarios, pueden quedar obligados, en virtud de la concesión como contraprestación, al pago de una suma de dinero o al cumplimiento de una obligación en especie".* (Comadira – Escola – Comadira, "Curso de Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012, Tº II, pg. 1692 y ss.).-

El art. 262 CTP establece *"En los contratos de concesión, sus cesiones o transferencias, o sus prórrogas otorgadas por cualquier autoridad, el impuesto se liquidará sobre el valor de la concesión o los mayores valores resultantes. Si no se determina el valor, el impuesto se liquidará de conformidad con las normas del artículo 272 de este Código".* A su turno el art. 272 CTP dispone *"Cuando la base imponible de los instrumentos sujetos al pago del Impuesto sea indeterminada, las partes formularán al pie del instrumento una estimación de su monto. La estimación se fundará en el rendimiento de convenios y prestaciones similares anteriores; si no las hubiere, en los valores deducibles del negocio, inversiones, erogaciones y similares, vinculados al contrato; y a falta de ellos, en todo elemento de juicio de significación a este fin, existente a la fecha de celebración del acto..."*.-

En este contexto, resulta imprescindible determinar el contenido del "valor de la concesión" y su determinabilidad en términos monetarios.-

Según surge del instrumento (fs. 57/67 Expte. DGR) el objeto del contrato es la prestación del servicio de estacionamiento medido y pago en la vía pública, implementación de un sistema integral de software para la administración del sistema de estacionamiento y la prestación de servicios relacionados (cláusula primera). Los servicios comprendidos en el contrato comprenden el control y recolección del pago del estacionamiento medido y pago en la vía pública, la operación del equipamiento con su correspondiente software, provisión de insumos y servicios necesarios, la administración y uso del sistema, los servicios de inmovilización, remoción de vehículos y otros servicios relacionados (cláusula cuarta).-

La cláusula octava del contrato establece que el concesionario pagará al comitente un canon equivalente al 15% sobre los ingresos provenientes de la recaudación mensual de: a) La tarifa de estacionamiento medido cobrada en el sector que se encuentre implementado el sistema de estacionamiento medido y pago y b) los derechos de ocupación cobrados por reservas de estacionamiento en el sector en que se encuentre implementado el sistema de estacionamiento medido y pago, descontadas las cargas tributarias. De igual modo, la cláusula décimo primera contempla como ingreso del concesionario los pagos derivados del servicio de inmovilización, acarreo y/o remoción de los vehículos en infracción.-

De las estipulaciones transcritas se deduce el "valor de la concesión" consistente en el contenido económico del contrato. Este se integra con el producto de los ingresos derivados del estacionamiento medido cobrado por el concesionario, más el producido de los servicios de inmovilización, acarreo y/o remoción de vehículos. Se puede concluir que la base del impuesto resulta determinable.-

En cumplimiento del requerimiento de fecha 01/09/2022, el concesionario acompaña la estimación del valor total anual promedio estimado de la adjudicación (fs. 86/88 Expte DGR.) donde se detallan los ingresos proyectados por los diez años de la concesión –sin calcular los años de prórroga- derivados de los servicios

de estacionamiento pago, cepos y grúas. La estimación del contribuyente por ingresos totales sin impuesto discriminada anualmente es la siguiente: primer año \$119.637.887; segundo año \$191.400.864; tercer año \$204.516.199; cuarto año \$220.396.878; quinto año \$221.339.153; sexto año \$226.611.355; séptimo año \$231.888.018; octavo año \$240.130.834; noveno año \$243.575.065; décimo año \$250.114.019.-

Sin perjuicio de ello, la Autoridad de Aplicación entiende razonable efectuar la estimación económica del contrato ponderando el valor asegurado por la póliza del seguro de caución mencionado en su cláusula novena. Dicha estipulación establece *"El concesionario integró, previo a la firma del presente, la garantía del contrato, según se indica en el pliego de licitación y que consiste en el 20% (veinte por ciento) sobre el valor total anual promedio de la adjudicación, entendiéndose por tal al valor total anual promedio estimado por el adjudicatario de recaudación durante el periodo de concesión"*.-

De acuerdo a la póliza N° 132145 otorgada por Crédito y Caución SA Compañía de Seguros (fs. 80/82 Expte. DGR) vigente desde el 21/07/2021 al 21/07/2022, la suma asegurada asciende a \$43.000.000. Dicha suma corresponde al 20 % del valor total anual promedio de recaudación promedio derivado del contrato, por lo que el 100% de dicha recaudación asciende a \$215.000.000.-

El valor total derivado del contrato de concesión asciende a \$ 2.795.000.000, monto que surge de multiplicar el valor total anual promedio por el número de años de duración del contrato. Dicho plazo comprende los 10 años de concesión más 3 años de prórroga, según surge de la cláusula séptima del instrumento.-

La Autoridad de Aplicación determina la obligación fiscal en la suma de \$83.849.500. Dicho monto resulta de aplicar a la referida base, la alícuota del 3% establecida por el art. 13, inc. 2), aparatado f), punto 2 de la Ley 8467; con deducción de la suma ingresada mediante declaración jurada de fs. 2 Expte DGR.-

De lo expuesto surge que el valor de la concesión no solo resulta determinable, sino que existen elementos objetivos en el contrato que permiten su efectiva determinación por la administración fiscal. En consecuencia no resulta

procedente tributar el impuesto de sellos en los términos del art. 13 inc. 2) apartado h) de la Ley 8467, ya que no se trata de un instrumento de valor indeterminado.-

Tampoco es atendible la pretensión de que el impuesto sea calculado tomando como base el canon que el concesionario debe liquidar al municipio en carácter de remuneración del contrato. Dicho monto no representa el "valor de la concesión", sino solo una de las prestaciones que el acuerdo impone al concesionario, pero que no ni constituye el contenido económico del contrato; según lo considerado.-

En consecuencia, el agravio referido a la improcedencia de la determinación será desestimado.-

3) Agravio referido a la improcedencia de la sanción.-

El contribuyente sostiene que la imposición de multa y el cálculo de intereses se encuentran subordinados a la existencia de la omisión del impuesto. Expresa que al no ser procedente la determinación del tributo; tampoco puede prosperar la pretensión de imponerle sanciones o aplicar accesorios a una deuda inexistente. Rechaza la aplicación de la sanción establecida por el art. 286 inc. 1 CTP.-

Tradicionalmente se ha sostenido el carácter penal de las infracciones tributarias. En este sentido se ha dicho que *"La idea de pena no es exclusiva del Código Penal, sino que los casos de su existencia se hallan abundantemente esparcidos en todo el derecho y también, pues, en el Derecho Tributario. Las penas pecuniarias que se encuentran habitualmente en todo el Derecho Tributario y no sólo de nuestro país, no son suficientes para caracterizar el Derecho Tributario Penal. Tampoco las penas pecuniarias son extrañas al derecho penal propiamente dicho, ni las penas privativas de la libertad personal son exclusivas de éste. En conclusión, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario"* (Dino Jarach; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", (3ª ed), Abeledo Perrot, 1999, Buenos Aires, pg. 403).-

El carácter claramente punitivo de las sanciones tributarias implica la identidad ontológica del ilícito tributario con el penal. La equivalencia cualitativa es indudable, sin perjuicio de que puedan aparecer ciertos matices cuantitativos que provoquen un grado de particularismo en lo represivo fiscal, que sin embargo no

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

conmueve su naturaleza penal. En consecuencia, los principios generales de este último son directamente aplicables a aquel.-

Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido *"No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224). En la doctrina especializada se ha dicho que 'el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídicas consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras' (...). Más allá de las divergencias existentes en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de marras".* Excma. Corte Suprema de Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad", Sentencia N° 894 del 16/08/2016.-

La Resolución N° M 191/23 encuadra la conducta del contribuyente en el artículo 286 inciso 1) CTP según el cual *"Se considerará infracción y serán pasibles de multas equivalentes al cien por ciento (100%) del tributo que corresponda abonar en cada caso: 1. Los contribuyentes y/o responsables que omitan total o parcialmente el pago del Impuesto de Sellos..."*.-

Con carácter liminar, corresponde señalar que la resolución impugnada no considera el descargo deducido contra la instrucción del Sumario N° M 579-2022, por haber sido presentado fuera de término.-

Respecto a la validez de la notificación de la instrucción sumarial, remitimos a lo expuesto al tratar el primer agravio.-

El art. 123 CTP dispone "...Si el sumariado no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, la Autoridad de Aplicación considerará que se encuentran consentidos el o los hechos imputados y dictará resolución sin más trámite".-

Sin perjuicio de ello, en autos se verifica la configuración del elemento objetivo del tipo infraccional, ya que se encuentra acreditada la omisión parcial del impuesto de sellos. Ello deriva de haber tributado sobre una base distinta al valor de la concesión, ya que el sumariado liquida el impuesto afirmando que el valor del instrumento es indeterminado y sin posibilidad de realizar estimación.-

Sin embargo, de acuerdo a los argumentos expuestos al analizar el agravio referido a la improcedencia de la determinación; no estamos en presencia de un instrumento de valor indeterminado y de imposible estimación. La base de cálculo del impuesto resulta determinable en función de los elementos existentes al momento de su otorgamiento.-

A su turno, el elemento subjetivo del tipo infraccional omisivo se configura por el incumplimiento culpable o negligente del deber material del contribuyente de ingresar el impuesto en tiempo y forma. A diferencia de la figura dolosa, donde el elemento subjetivo requiere la acreditación directa o por medio de indicios presuncionales; en el campo infraccional culposo, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.-

No surge de autos que el apelante haya invocado o acreditado la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad, por la omisión del pago del sellado.-

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha resuelto "Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Casa Elen Valmi de Claret y Garello c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-

En virtud de lo expuesto, y sin perjuicio de resultar extemporáneo el descargo deducido contra el Sumario N° M 579-2022; los planteos realizados respecto del fondo de la resolución sancionatoria tampoco resultan atendibles. En consecuencia corresponde no hacer lugar al agravio.-

VI.- Por las consideraciones que anteceden propongo NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente TECNO AGRO VIAL UTE CUIT N° 30-71729636-9, contra la Resolución N° M 191/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/02/2023. Asimismo CONFIRMAR la sanción de multa aplicada por el art. 1° de la Resolución N° M 191/23, por la suma de Ochenta y Tres Millones Ochocientos Cuarenta y Nueve Mil Quinientos (\$83.849.500,00) derivada del Sumario N° M 579-2022, equivalente al 100% del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en la infracción prevista por el art. 286 inc. 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto de Sellos, correspondiente al Contrato de Concesión por el Servicio de Estacionamiento medido y pago en la vía pública celebrado en fecha 04/11/2011 entre la Municipalidad de San Miguel de Tucumán en carácter de comitente y la firma Tecno Agro Vial UTE en calidad de concesionario. Así voto.-

El señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.-

El señor Vocal **Dr. José Alberto León** dijo que comparte los fundamentos expuestos por el señor Vocal CPN Jorge G. Jimenez y vota en igual sentido.-

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

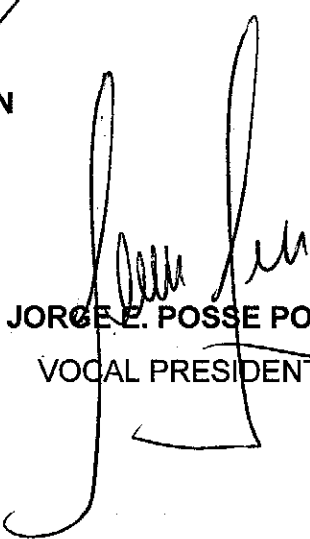
- 1.- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación deducido por el contribuyente **TECNO AGRO VIAL UTE** CUIT N° 30-71729636-9, contra la Resolución N° M 191/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/02/2023.-
- 2.- **CONFIRMAR** la sanción de multa aplicada por el art. 1° de la Resolución N° M 191/23, por la suma de Ochenta y Tres Millones Ochocientos Cuarenta y Nueve Mil Quinientos (\$83.849.500,00) derivada del Sumario N° M 579-2022, equivalente al 100% del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en la infracción prevista por el art. 286 inc. 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto de Sellos, correspondiente al Contrato de Concesión por el Servicio de Estacionamiento medido y pago en la vía pública celebrado en fecha 04/11/2011 entre la Municipalidad de San Miguel de Tucumán en carácter de comitente y la firma Tecno Agro Vial UTE en calidad de concesionario.-
- 3.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.-**

HÁGASE SABER


FSC


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ:


DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION