

EL CÓDIGO FISCAL DE ENTRE RÍOS

IMPUESTO AUTOMOTOR, CAMBIO DE RADICACIÓN, MULTA ESPECIAL Y CONSTITUCIÓN PROVINCIAL DE 2008

Documento complementario para la discusión técnico-profesional

I. Objeto y justificación del presente documento

El presente trabajo procura complementar los documentos ya puestos a disposición de la Matrícula sobre las tensiones existentes entre el Código Fiscal de Entre Ríos, la Constitución provincial de 2008 y determinadas prácticas de la administración tributaria, así como el aporte posterior referido específicamente a las multas por omisión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El primer texto identificó, con alcance general, un conjunto de fricciones entre el diseño normativo tributario provincial y el estándar más exigente que emerge del orden constitucional vigente. El segundo concentró esa crítica en un punto sancionatorio concreto, poniendo el foco en la relación entre procedimiento, motivación, régimen recursivo y diseño operativo de los sistemas de pago. Este nuevo aporte no pretende reiterar aquella discusión en términos generales, sino proyectarla sobre otro sector del Código Fiscal que presenta una gravitación práctica e institucional particularmente intensa: el vinculado con el Impuesto Automotor, la guarda habitual, la inscripción de oficio y la multa especial correspondiente. El origen inmediato de esta reflexión no es meramente teórico. Surge de la experiencia profesional desarrollada en el ámbito del Estudio, a partir de una situación en la que una multa especial vinculada al régimen automotor apareció luego exteriorizada, al consultar el estado de deuda del titular del vehículo, bajo la categoría de “multa por defraudación”. No interesa aquí el caso particular en sí mismo ni sus circunstancias individuales, sino el problema institucional que ese dato revela.

En efecto, cuando una sanción prevista dentro de un régimen especial termina proyectándose administrativamente bajo una calificación distinta, más gravosa y jurídicamente cargada, el debate deja de ser una mera cuestión de técnica tributaria. La cuestión pasa a involucrar, de manera directa, problemas de congruencia del acto administrativo, naturaleza jurídica de la sanción, debido procedimiento, defensa en sede administrativa, suficiencia de la notificación electrónica y tutela judicial efectiva.

La hipótesis de este trabajo es que este sector del Código Fiscal entrerriano conserva una lógica de funcionamiento que no termina de adecuarse al estándar reforzado impuesto por la Constitución provincial de 2008, particularmente en materia de defensa, motivación suficiente del acto, debido procedimiento sancionatorio, razonabilidad de la notificación electrónica y articulación con el régimen nacional del automotor. Esa tensión no es teórica: se expresa en la práctica cotidiana y justifica una nueva pieza de debate técnico-profesional.

II. El Impuesto Automotor y el problema del cambio de radicación simulado¹

¹ Código Fiscal de Entre Ríos, arts. 265, 266, 267 y 269, en cuanto establecen, respectivamente, el hecho imponible del Impuesto Automotor, las presunciones de guarda habitual, la intimación y la inscripción de oficio con multa especial, y la identificación de los contribuyentes del tributo.

En el Impuesto Automotor, la cuestión no se agota en la radicación registral del vehículo. El propio Código Fiscal entrerriano atiende también a su efectiva guarda habitual en la Provincia, de modo que el gravamen recae sobre los automotores que, más allá de su localización formal, se encuentran realmente vinculados al territorio provincial. El responsable del pago es, en principio, el propietario o poseedor a título de dueño, en tanto contribuyente del tributo.

Sobre ese trasfondo aparece un problema cada vez más visible: la utilización de cambios de radicación hacia provincias con menor carga fiscal en este mismo gravamen, no como expresión de una verdadera mudanza de la guarda habitual, sino como vía para obtener una imposición más baja. Cuando ello ocurre, la cuestión deja de ser una simple diferencia registral y pasa a involucrar una posible discordancia entre la apariencia formal y la realidad tributaria. Es precisamente a partir de esa discordancia donde se activan las presunciones legales, la actuación de oficio de la Administración y el conflicto sancionatorio que aquí se analiza.

No se trata, por tanto, de un debate menor ni exclusivamente técnico. El tema pone en juego, al mismo tiempo, la delimitación del hecho imponible, la identificación del verdadero centro de vinculación territorial del automotor, la validez de las presunciones fiscales, el alcance de la potestad sancionatoria y la relación entre el régimen tributario provincial y el régimen nacional del automotor.

III. De la guarda habitual del régimen nacional a las presunciones tributarias provinciales²

El problema del cambio de radicación simulado no puede comprenderse adecuadamente si se lo examina sólo desde el derecho tributario provincial. Su punto de partida es anterior y se encuentra en el propio régimen nacional del automotor, que ya recepitó la idea de que la radicación no depende exclusivamente del dato formal del legajo registral, sino también de la localización real del vehículo a través de la categoría de la guarda habitual.

Sin embargo, aunque Nación y provincias parten de esa misma expresión, no la utilizan exactamente del mismo modo. En el plano nacional, la guarda habitual aparece como una categoría registral, orientada a determinar la radicación del automotor dentro del sistema del Registro. La lógica predominante allí es la de la acreditación concreta del lugar real donde el vehículo se guarda.

En cambio, cuando el concepto es retomado por el Código Fiscal provincial, la guarda habitual deja de operar sólo como criterio registral y pasa a convertirse en una categoría de sujeción tributaria. El régimen entrerriano no se limita a exigir una acreditación directa de esa guarda, sino que construye un sistema de presunciones generales, salvo prueba en contrario, a partir de elementos tales como la residencia habitual o el asiento principal de actividades en la Provincia, la documentación emitida o recibida en ella, la titularidad de inmuebles u otros vehículos, la registración de empleados y demás datos que permitan inferir la efectiva guarda habitual en territorio entrerriano.

Aquí aparece, a mi juicio, la diferencia central. La Nación parte de una lógica de acreditación registral de la guarda habitual; la Provincia, en cambio, la reconfigura como una noción

² Decreto-Ley 6582/58, ratificado por Ley 14.467, t.o. por Decreto 1114/97, art. 11; DNRPA, Disposición 163/2016, consid.; Digesto de Normas Técnico-Registrales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, Tit. I, Cap. VI, Secc. 2ª, en cuanto regulan la radicación del automotor en el domicilio del titular o en su guarda habitual y refuerzan la necesidad de que esta última responda a la realidad efectiva y no funcione como herramienta de evasión tributaria.

tributaria predominantemente presuntiva. Dicho de otro modo: el derecho nacional exige, en lo sustancial, prueba positiva del lugar real de guarda del automotor; el derecho provincial se habilita a reconstruir esa guarda a partir de indicios personales, económicos, documentales y territoriales vinculados con el contribuyente.

Esa diferencia metodológica no es menor. Sobre la base de esas presunciones, el Código Fiscal faculta a la Administradora a intimar al sujeto responsable para que efectúe el cambio de radicación o presente su descargo, y, en su caso, avanzar hacia la inscripción de oficio del automotor en la jurisdicción provincial, con imposición del tributo y aplicación de una multa especial de uno a diez veces el impuesto del año correspondiente. Así, una noción nacida en el régimen nacional como criterio de correcta radicación registral queda transformada, en el derecho provincial, en el punto de apoyo de una potestad tributaria presuntiva, intimatoria y eventualmente sancionatoria.

Desde esta perspectiva, el verdadero foco de tensión no está en la mera utilización de la expresión “guarda habitual”, común a ambos órdenes normativos, sino en el modo en que cada uno la define, la prueba y la utiliza. Es en ese pasaje —de la guarda habitual registral a la guarda habitual presumida con fines fiscales— donde se localiza uno de los núcleos más sensibles del problema aquí examinado.

IV. Inserción del problema en el cuadro general ya diagnosticado

El documento general ya había advertido que el sistema tributario provincial continúa estructurado sobre un Código Fiscal de matriz preconstitucional, sólo parcialmente reformado, mientras la Constitución de 2008 introdujo un bloque de garantías más exigente en materia de defensa, razonabilidad, motivación suficiente y límites al poder estatal. También había señalado, con especial énfasis, el uso expansivo del domicilio fiscal electrónico, la persistencia de procedimientos agresivos, el juego de presunciones amplias a favor del Fisco y la necesidad de una agenda profesional orientada a la adecuación integral del régimen vigente.

A su vez, el trabajo sobre multas por omisión en IIBB mostró que el problema sancionatorio no puede analizarse ya sólo desde la validez abstracta de la norma, sino también desde la eficacia real del recurso, la racionalidad del sistema operativo y la forma en que la sanción se proyecta patrimonialmente antes de que la revisión administrativa o judicial cumpla una función útil. Allí se sostuvo, además, que la omisión no se reduce al mero no pago, que la multa no puede aplicarse automáticamente y que, aun sin sumario especial, no desaparece la necesidad de defensa útil, conocimiento suficiente de lo actuado y resolución fundada.

La problemática del Impuesto Automotor se inserta de lleno en ese mismo cuadro, pero lo amplía. Ya no se trata sólo de la multa y su mecánica operativa, sino de una secuencia más compleja: presunciones de guarda habitual, intimación al cambio de radicación, eventual inscripción de oficio, imposición de una multa especial de uno a diez veces y posterior registración del crédito con la etiqueta “defraudación”. Allí confluyen el problema sancionatorio, el problema procedimental y, además, una cuestión de posible tensión con el régimen nacional del automotor.

V. La verdadera naturaleza de la sanción: por qué no se trata de una simple multa por omisión³

Uno de los primeros puntos que conviene despejar es que la sanción prevista en este sector del régimen automotor no parece responder, materialmente, a la lógica de una multa por simple omisión. No castiga el mero atraso en el pago del impuesto ni la sola falta de ingreso en término. El presupuesto normativo es otro: la eventual discordancia entre la radicación formal del vehículo y su efectiva guarda habitual, reconstruida a partir de un sistema de presunciones legales.

Dicho de otro modo, la actuación administrativa no parte del simple incumplimiento objetivo de una obligación de pago, sino de una sospecha jurídicamente organizada de que la realidad tributaria del automotor no coincide con la apariencia registral exhibida. En esa medida, la sanción aparece vinculada a una situación de radicación aparente o artificiosa, o al menos a una discordancia relevante entre forma y realidad.

Por eso mismo, la multa especial del régimen automotor no puede ser leída como si se tratara de una sanción menor, neutra o meramente accesoria. La escala legal de uno a diez veces el impuesto del año correspondiente no resulta equiparable a la multa porcentual propia de la omisión simple. Se trata, en términos materiales, de una sanción con evidente función antifraude o, cuanto menos, anti-simulación. Aunque el Código no la rotule formalmente como “defraudación”, su presupuesto fáctico y su escala muestran que el legislador la ubica en una zona mucho más cercana a la distorsión relevante de la realidad imponible que al mero incumplimiento objetivo.

La consecuencia es clara: una sanción de esta naturaleza no puede ser tratada con un estándar procedimental mínimo ni reducida a una mera consecuencia automática de padrón o de base de datos.

VI. De la multa especial a la “defraudación”: incongruencia, actos propios y sumario previo

El punto verdaderamente delicado aparece cuando la Administración, luego de dictar un acto dentro del régimen especial automotor, exterioriza la deuda en el estado fiscal del contribuyente como “Impuesto a los Automotores - Multa Defraudación”. Allí se abre una dificultad jurídica seria, porque la Administración parece tener dos caminos jurídicamente posibles, pero no uno híbrido. O bien mantiene la sanción dentro del régimen especial automotor, explicitando que se trata de la multa derivada de la inscripción de oficio fundada en las presunciones de guarda habitual; o bien, si entiende que la conducta asume la entidad de una verdadera maniobra defraudatoria, debe encuadrarla como tal y sujetarse íntegramente al régimen general, incluido el sumario previo, la imputación concreta, la defensa y la prueba. Lo que no puede hacer válidamente es dictar un acto dentro del régimen especial y luego cargar la deuda como “defraudación”.

Esa exteriorización no es un detalle menor. La denominación elegida por la propia Administración no puede ser degradada a una mera etiqueta informática irrelevante. Condiciona la defensa del administrado, define la causa jurídica aparente del crédito y proyecta efectos inmediatos sobre su situación patrimonial. Por ello, si ATER elige

³ Código Fiscal de Entre Ríos, arts. 51, 53, 54, 56 y 57, en cuanto distinguen la multa por omisión, la defraudación tributaria, la escala sancionatoria de una a diez veces el tributo evadido y la exigencia de sumario previo para esta última figura.

exteriorizar el crédito con la categoría “*multa por defraudación*”, queda jurídicamente vinculada por esa calificación y no puede luego minimizarla según le convenga.

Aquí ingresa con fuerza la doctrina de los actos propios. Si la propia Administración decidió cargar y reclamar la deuda como “*defraudación*”, debe asumir las consecuencias legales de esa calificación o, en su defecto, rectificar íntegramente la registración por incongruente. En cualquiera de ambas hipótesis, la exigencia fiscal en su configuración actual aparece seriamente comprometida.

VII. La exigencia de sumario y el problema del procedimiento⁴

La cuestión anterior conduce de inmediato a otra: si la deuda es tratada como “*defraudación*”, no puede soslayarse el régimen procedimental propio de esa figura.

El material recursivo del caso lo plantea con claridad: el art. 56 del Código Fiscal exige, previo a aplicar la multa por defraudación, la instrucción de un sumario, la notificación al presunto infractor y el otorgamiento de un plazo para defensa y ofrecimiento de prueba. Por ello, si la deuda que ATER hoy exige está registrada expresamente como “*Multa Defraudación*”, la ausencia de un sumario previo válido torna ilegítima su imposición. Una intimación de cambio de radicación o una resolución de inscripción de oficio no pueden suplir el sumario propio de la defraudación cuando la propia Administración decidió exteriorizar el crédito bajo esa etiqueta jurídica.

Y aun si se sostuviera que no hubo verdadera imputación por defraudación, la dificultad no desaparece. En tal caso, la actual registración como “*Multa Defraudación*” sería incongruente y alteraría indebidamente la causa jurídica del crédito exigido. El contribuyente no puede quedar obligado a defenderse frente a una calificación distinta de la que surgiría del acto originario, ni soportar los efectos patrimoniales y jurídicos de una imputación por fraude que no fue formalmente tramitada como tal.

VIII. La falta de monto líquido y la fragmentación del acto punitivo⁵

A ello se suma otra cuestión especialmente sensible: la eventual ausencia de determinación líquida de la multa en la propia resolución y su posterior aparición recién al consultar el estado de deuda.

El planteo ya elaborado en el recurso es preciso: la cuantificación originaria de la multa no habría sido incorporada al acto, sino que aparece exteriorizada con posterioridad en el sistema bajo el concepto “*Impuesto a los Automotores - Multa Defraudación*”, lo cual afecta la determinación del objeto, vulnera la debida motivación y lesiona el derecho de defensa. Cuando el administrado no conoce desde la resolución el importe cierto de la sanción que se le impone, sino que ese dato se vuelve visible recién después, el acto punitivo aparece fragmentado: la imposición formal por un lado, la traducción patrimonial efectiva por otro.

No se trata de una objeción meramente formal. Una sanción tributaria gravosa exige precisión suficiente desde su propio acto de imposición. Si la consecuencia económica real

⁴ Código Fiscal de Entre Ríos, arts. 89, 93 y 95, en cuanto exigen vista previa, entrega de copia de las actuaciones cuando del procedimiento resulte multa y resolución suficientemente fundada con determinación líquida, cuando corresponda; confrm. asimismo arts. 98 y 99 del mismo cuerpo, relativos al recurso de reconsideración con nulidad.

⁵ Código Fiscal de Entre Ríos, art. 108; Constitución de Entre Ríos, art. 65.; Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), aprobada por Ley 23.054, arts. 8.1 y 25; además, el planteo de inaplicabilidad o inconstitucionalidad del Domicilio Fiscal Electrónico cuando se lo pretenda suficiente, por sí solo, para tener por notificada una sanción tributaria gravosa, con pérdida del derecho de defensa por la sola puesta a disposición del acto en una ventanilla electrónica.

sólo se vuelve visible con posterioridad, a través del sistema de deuda, la impugnación del quantum llega debilitada desde su origen.

IX. Notificación electrónica y tutela efectiva⁶

El problema se intensifica todavía más cuando todo ello queda montado sobre una lógica de notificación exclusivamente electrónica.

El documento general ya había advertido que el uso expansivo del domicilio fiscal electrónico y de mecanismos de publicidad formal estaba siendo empleado, en la práctica, para sustituir actos administrativos que, por su naturaleza y efectos, requieren un mayor grado de formalidad y notificación fehaciente. Esa crítica adquiere una intensidad especial cuando lo debatido no es una mera liquidación tributaria, sino una sanción gravosa respecto de una persona humana vinculada a un automotor de uso particular.

En el caso testigo, además, el propio recurso cuestiona que una sanción de esta magnitud pueda reputarse válidamente notificada por la sola puesta a disposición del acto en el Domicilio Fiscal Electrónico, sin recaudos reforzados compatibles con una defensa efectiva. La discusión, bien planteada, no gira en torno a si el contribuyente miró o no miró la plataforma. La cuestión es si ese medio, por sí solo y en un caso de esta naturaleza, satisface el estándar reforzado de defensa y tutela efectiva exigible en materia sancionatoria.

La digitalización administrativa puede ser valiosa. Pero no puede operar como atajo para debilitar el conocimiento efectivo del acto cuando están en juego sanciones de significativa entidad.

X. La tensión con el régimen nacional del automotor⁷

Todo lo expuesto agrega una dimensión adicional, que excede el plano puramente provincial. Una cosa es que la Provincia utilice la guarda habitual como dato fiscal relevante para combatir supuestos de radicación artificiosa. Otra, jurídicamente más delicada, es que, a partir de esa premisa, construya un régimen de presunciones y actuación de oficio que, en los hechos, termine desplazando o relativizando una radicación formalmente asentada dentro del régimen nacional del automotor.

Éste es, probablemente, uno de los puntos más fértiles del debate académico. El problema ya no es sólo sancionatorio ni sólo procedimental. También es, en parte, un problema de articulación entre potestades provinciales y un régimen nacional de radicación que utiliza la misma categoría —guarda habitual—, pero con una lógica distinta. Dicho en términos simples: combatir la simulación puede ser jurídicamente defendible; convertir esa lucha en una potestad fiscal de reconstrucción presuntiva cada vez más intensa obliga a preguntarse por los límites de esa actuación y por su compatibilidad con la arquitectura general del régimen nacional.

La tensión, entonces, no reside en que la Provincia atienda a la realidad económica. Reside en determinar hasta dónde puede llegar en esa reconstrucción sin invadir o desdibujar un

⁶ Ley 7061 de Entre Ríos, art. 9; Cámara en lo Contencioso Administrativo N.º 2 de Concepción del Uruguay, "Brenner Mario c/ ATER y Estado Provincial s/ contencioso administrativo", Expte. 992/CU, L.I., Fº 65, 22/09/2015; confr. asimismo "Roemmers SAICF c/ Administradora Tributaria de Entre Ríos (ATER) s/ contencioso administrativo", en cuanto destaca que el bloqueo formal del recurso no puede neutralizar el acceso real a la justicia.

⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación, "F.J.W. Sociedad Anónima de Transporte c/ Provincia de Misiones y otros s/ acción de inconstitucionalidad", Fallos 334:902; Constitución Nacional, arts. 31 y 75 inc. 12; Régimen Jurídico del Automotor, art. 11.

plano regulado por normas nacionales que también se apoyan en la noción de guarda habitual, aunque con otro método, otra técnica de acreditación y otra finalidad inmediata.

XI. Conclusiones

Este nuevo frente problemático confirma, una vez más, que la discusión sobre el Código Fiscal de Entre Ríos no puede limitarse a la exégesis aislada de artículos ni a debates meramente técnicos sobre liquidación y cobro. El verdadero tema es más profundo: cómo se articulan hoy, en la práctica, potestad sancionatoria, procedimiento administrativo, sistemas operativos, notificación, defensa y acceso real a la revisión.

Lo que surge del ámbito profesional no es un caso aislado ni una rareza anecdótica. Es un síntoma. Muestra que aún existen sectores del régimen tributario provincial donde la lógica normativa y administrativa parece seguir respondiendo a un modelo anterior a la Constitución de 2008, con una intensidad insuficiente de garantías frente a sanciones que, por su entidad y por su modo de exteriorización, exigen un control mucho más riguroso.

Por eso, así como el primer trabajo abrió una discusión general sobre el Código Fiscal y la Constitución provincial, y el segundo puso el foco en las multas por omisión en Ingresos Brutos, este nuevo aporte propone incorporar a la agenda técnico-profesional el tratamiento del régimen automotor, del cambio de radicación de oficio, de la multa especial y de su eventual exteriorización como “defraudación”. No para clausurar el debate, sino precisamente para abrirlo donde hoy más se necesita: en el punto en que la práctica administrativa revela, con mayor crudeza, las insuficiencias del sistema.

Y justamente por eso la conclusión no debería quedar en una crítica sectorial o casuística. Lo que este problema vuelve a poner sobre la mesa es la necesidad de una adecuación integral del Código Fiscal de Entre Ríos al bloque constitucional vigente desde 2008. Si frente a cada conflicto relevante debe acudir a interpretaciones correctivas o a reconstrucciones judiciales para compatibilizar el Código con la Constitución, ello revela que el problema ya no es meramente aplicativo. Es estructural. Y cuando el problema es estructural, la respuesta adecuada no puede ser solamente defensiva o jurisprudencial; debe ser también legislativa e institucional.

Ése, en definitiva, es el sentido más profundo de este documento complementario: mostrar, a partir de un nuevo sector conflictivo del sistema tributario provincial, que la adecuación del Código Fiscal a la Constitución de Entre Ríos de 2008 ya no es una inquietud teórica ni un planteo académico abstracto, sino una necesidad profesional e institucional cada vez más urgente.

Cr. Edgardo José Marsó
CPCEER Mat. N° 1068
Estudio Marsó & Asociados

Nota: En la elaboración del presente documento se utilizó asistencia instrumental de inteligencia artificial para apoyo de redacción, bajo dirección, revisión y edición final del autor, quien asume íntegramente su contenido.