



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 3 de octubre de 2023

Vistos los autos: "HCI SA c/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos y conclusiones son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Recurso extraordinario interpuesto por **HCI SA**, representada por la **Dra. Analía A. Sánchez**.

Traslado contestado por la **Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representada por la **Dra. Cintia Mariel De Angelis**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal n° 9**.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

A fs. 334/336 vta., la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala II, confirmó la sentencia de primera instancia que había rechazado la demanda iniciada por HCI S.A. (en adelante, HCI) contra la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) a fin de impugnar, en los términos del art. 23 de la ley 19.549, la resolución 031/2015 por la que se desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la resolución 5/2015 (DT ELDO).

Mediante dicho acto, el organismo recaudador había impugnado el domicilio fiscal denunciado por HCI -calle Alvarado 2895 de la Ciudad Autónoma de Buenos-, la había intimado a regularizar su situación y rectificarlo, bajo apercibimiento de tenerlo por constituido de oficio en la Ruta 12, km 1640, de la localidad de Puerto Iguazú, Provincia de Misiones.

Para así decidir, la cámara sostuvo:

a) que el agravio traído por la actora en punto a que el a quo se habría pronunciado sobre la vía procesal escogida cuando ello no era materia de discusión en el pleito -lo que implicaba la violación del principio de congruencia y un excesivo rigor formal-, no guardaba relación con el contenido del pronunciamiento apelado y, por lo tanto, no constituía la crítica concreta y razonada que exige el art. 265 del CPCC.

b) que al encontrarse fuera de discusión, por un lado, que la actora desarrollaba su explotación principal en la provincia de Misiones y, por el otro, que sus directivos fijaron sus domicilios en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, la controversia se circunscribe únicamente a dilucidar los efectos que debe otorgarse a esta segunda circunstancia a la luz de las normas aplicables en materia de domicilio fiscal;

c) que, de lo establecido en el art. 3° de la ley 11.683 y en el art. 3° de la resolución general 2109/2006 de la AFIP, el domicilio se encuentra donde se realiza la "administración principal y efectiva", entendiendo por tal el lugar donde se ejerce la "administración superior, ejecutiva o gerencial", circunstancia que, cuando se trata de empresas que cuenten con más de una unidad de explotación -tal como sucede con HCI-, será donde se desarrolla la actividad principal, sin que la norma ofrezca la posibilidad de una interpretación diferente y sin que la actora haya logrado ofrecerla.

-II-

Disconforme con ese pronunciamiento, HCI interpuso el recurso extraordinario de fs. 339/349 vta., concedido en lo atinente a la interpretación de normas federales y denegado por las razones de arbitrariedad esgrimidas (cfr. fs. 361).

En su recurso HCI sostiene que la sentencia apelada:

a) le genera un gravamen irreparable en tanto debe soportar la constitución de un domicilio fiscal de oficio por la AFIP;



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

b) es *contra legem* e inconstitucional, por no constituir una derivación razonada del derecho vigente y afectar los derechos de defensa y propiedad, así como diversas normas de jerarquía constitucional (principio de igualdad, propiedad y legalidad);

c) es arbitraria, ya que carece de fundamentación suficiente, efectúa una valoración errónea de la prueba producida y no se funda en el derecho vigente.

Sostiene que la decisión que cuestiona efectúa una interpretación sesgada de la normativa en juego, ya que, afirma, el art. 3° la ley 11.683 toma como parámetro para establecer el domicilio fiscal de las sociedades el domicilio legal y sólo en el hipotético caso de que ambos no coincidan -lo que no ocurre en el autos- deberá tomarse en cuenta el de la explotación principal.

-III-

Estimo que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (art 3° de la ley 11.683 y resolución general AFIP 2109/2006) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ella (art. 14, inc. 3° de la ley 48).

Asimismo considero que no resulta ocioso recordar aquí que en su tarea de establecer la correcta interpretación de las

normas de carácter federal, esa Corte no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16 de la ley 48) según la inteligencia que rectamente les otorgue ([Fallos: 307:1457](#); [320:1915](#), entre otros).

-IV-

En cuanto al fondo de la cuestión debatida, en primer lugar corresponde señalar que de las constancias de la causa surge que:

- a) HCI es una empresa dedicada a la administración y explotación de hoteles y casinos, cuya explotación principal la desarrolla en la Provincia de Misiones (cfr. fs. 340);
- b) HCI cuenta con más de una unidad de explotación: Iguazú Grand Resort Spa y Casino, el Casino Café Central, Panoramic Hotel Iguazú, Casino Wanda y Buenos Aires Grand Hotel (cfr. fs. 1 vta.)
- c) tiene domicilio legal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde también constituyó el fiscal en razón de considerar que allí cuenta con la sede de su administración superior -en tanto en ese lugar se realizan las reuniones de directorio y porque los directores tienen su domicilio en CABA y Provincia de Buenos Aires;
- d) la AFIP impugnó el domicilio fiscal de la actora por entender que, de acuerdo a las normas aplicables, éste debe ser el del lugar donde se desarrolla la actividad principal.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Atento a lo expuesto, el *thema decidendum* se encuentra ceñido a dilucidar si la interpretación que efectúa la instancia anterior de las normas sobre domicilio fiscal aquí involucradas resulta ajustada a derecho.

En tal sentido corresponde señalar que el art. 3° de la ley 11.683 consagra que: "El domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos..., es el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación... En el caso de las personas jurídicas del Código Civil, las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho, los patrimonios destinados a un fin determinado y las demás sociedades, asociaciones, entidades y empresas, cuando el domicilio legal no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, este último será el domicilio fiscal..."

Al reglamentar dicho precepto, en uso de las facultades que le otorga el art. 7 del decreto 618/97 para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias que las leyes autorizan (cfr. Fallos 304:438), dictó la resolución general AFIP 2109/06 que en su art. 3° establece: **"Se entiende por dirección o administración principal y efectiva de los sujetos comprendidos en el artículo 3°, tercer párrafo, de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el lugar donde se ejerce la administración superior, ejecutiva o**

gerencial.// Cuando se trate de una sola unidad de explotación se presumirá, salvo prueba en contrario, que la administración superior, ejecutiva o gerencial, se ejerce en la sede de la misma. **De existir más de una unidad de explotación, se considerará que se ejerce en la sede de la explotación principal".**

Ahora bien, a los fines de interpretar las disposiciones transcriptas es del caso recurrir a las pautas de hermenéutica establecidas por esa Corte en punto a que, cuando "la ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación" (Fallos: 320:2145, considerando 6° y su cita), así como también que "cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente", sin atender a otras consideraciones (Fallos: 324:1740).

Sobre la base de estas asentadas pautas hermenéuticas, observo que el art. 3° de la ley 11.683 especifica que el domicilio fiscal de los responsables será "el legal de carácter general, legislado en el Código Civil" pero, añade, "ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación".

Agrega también dicho precepto que, en el caso de las sociedades, cuando el domicilio legal no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, "este último será el domicilio fiscal".

De lo expuesto se colige, sin hesitación, que ante la divergencia entre el domicilio legal y el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, "este último será el domicilio fiscal".



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Al reglamentar dicho precepto legal, el art. 3° de la resolución general AFIP 2109/06 -cuya constitucionalidad no ha sido objeto de debate- aclara que se entiende por dirección o administración principal y efectiva de los sujetos comprendidos en el art. 3°, tercer párrafo, de la ley 11.683 "el lugar donde se ejerce la administración superior, ejecutiva o gerencial" y que, de existir más de una unidad de explotación -como es el caso de HCI- "se considerará que se ejerce en la sede de la explotación principal".

Al encontrarse fuera de controversia, como dije, que la sede de la explotación principal de HCI se ubica en la Provincia de Misiones (cfr. fs. 340) y, por ende, difiere de su domicilio legal situado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es claro para mí que rige lo dispuesto en el art. 3° de la resolución general AFIP 2109/06 y que la primera es la que debe ser considerada "domicilio fiscal".

-v-

Opino, por tanto, que corresponde confirmar la sentencia recurrida por los fundamentos aquí brindados.

Buenos Aires, de abril de 2021.

MONTI
Laura
Mercedes

Firmado digitalmente por MONTI Laura Mercedes
Fecha: 2021.04.21 17:55:32 -03'00'