

SENTENCIA N° 278/2023

Expte. N° 32/926/2022

En San Miguel de Tucumán, a los 29 días del mes de NOVIEMBRE 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: "TRUCK NOA S.A. S/Recurso de Apelación" Expte. N° 32/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 105/271/A/2020).

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 01/13 del Expediente N° 32/926/2022, la apoderada del contribuyente TRUCK NOA S.A., CUIT N° 30-71168357-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° MA 325/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 22/12/2021 obrante a fs. 57/58 del expediente N° 105/271/A/2020. En ella se resuelve **DECLARAR LA NULIDAD** de la Resolución de Multa N° MA 310-21; **NO HACER LUGAR** al descargo contra el Sumario N° S000105/2020/271/CV y **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$ 46.920 (Pesos Cuarenta y Seis Mil Novecientos Veinte), equivalente al triple del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al período fiscal 2020, por encontrarse su conducta incurso en las causales del artículo 292 del Código Tributario Provincial, **Dominio AB791WU**.

El apelante realiza una breve descripción de los hechos, en donde expresa que en fecha 07/06/2021, presentó descargo en contra del Sumario N° S000105/2020/271/CV, por el cual la DGR hace lugar a su pretensión y deja sin efecto al mismo, por medio de la Resolución DGR N° MA 310/21.

Ante dicha situación y al tratarse de una causa judicial idéntica iniciada por la firma apelante en los autos caratulados TRUCK NOA S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR- S/NULIDAD/REVOCACION, la cual tramita en la Sala I de la Cámara contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán, bajo el

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

expediente 103/21, la firma presentó como hecho nuevo en el expediente judicial la mencionada Resolución DGR N° MA 310/21 que dejó sin efecto el sumario, a fin de acreditar su pretensión.

Corrido el traslado del hecho nuevo a fiscalía de estado, se solicita a la DGR que emita informe sobre la resolución comunicada y ante la evidencia del perjuicio que la misma podría producir, la DGR decide revocar la Resolución DGR N° MA 310/21 y emite la Resolución apelada N° MA 325-21, la cual deja sin efecto la anterior, declarándola nula y no hace lugar a la defensa interpuesta en contra de la sanción establecida en el art. 292 del C.T.P.

De esta manera, resulta evidente que el verdadero cambio de criterio lo reviste el "hecho nuevo" denunciado en el juicio ut-supra mencionado y no el fundamento invocado en el acto recurrido.

Asimismo manifiesta la improcedencia de la sanción por falta de configuración de la infracción en los términos del art. 292 del C.T.P., ya que su domicilio legal es en Santiago del Estero y que, por lo tanto, cumple con lo dispuesto por el Decreto N° 6.582/58 – Ley N° 14.467, sobre radicación de automotores, tributando incluso el gravamen que pesa sobre tales bienes en la jurisdicción de la vecina provincia.

Afirma que la actora no se encuentra obligada a tributar el impuesto automotor en la Provincia de Tucumán en los términos del art. 36 y 37 del CTP, puesto que su dirección se encuentra radicada en Santiago del Estero.

Asimismo expresa que Truck Noa S.A., tributa el impuesto en la vecina provincia, conforme el Código Tributario de Santiago.

Señala que conforme el artículo 152 del Código Civil y Comercial de la Nación, el domicilio de la persona jurídica es el fijado por sus estatutos o en la autorización que se le dio para funcionar. Refiere que, de acuerdo a la documentación que adjunta con su demanda, la empresa actora está autorizada por el órgano competente para actuar en la Provincia de Santiago del Estero, lugar en donde - además - se encuentra fijada su administración.

Sostiene que tal es el criterio seguido por la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.

Expresa que no debe perderse de vista la naturaleza presuncional de la norma contenida en el artículo 292 de la Ley N° 5.121, la que ante la existencia de prueba en contrario (como en este caso) debe ceder.

Insiste en que el hecho que determina el nacimiento de la obligación tributaria está constituido por la radicación del vehículo en la jurisdicción correspondiente, radicación que se encuentra definida por la legislación nacional, no correspondiendo el pago del impuesto en Tucumán.

Menciona que únicamente el Decreto N° 6.582/58 puede definir lo que ha de entenderse por radicación de los automotores y, sobre esa base, es facultad de las provincias gravar (o no) esa radicación cuando la misma tenga lugar en su propia jurisdicción.

Resalta que si la ley (Código Civil y Comercial y Decreto N° 6.582/58), dictada por la Nación en ejercicio de facultades exclusivas y excluyentes ha regulado lo atinente tanto al domicilio de las personas como a la inscripción registral de los automotores y rodados y su radicación, es claro que la ley local que altera o modifica sus disposiciones está vulnerando disposiciones constitucionales y del Código Civil, siendo evidente la primacía que ostentan las primeras de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31 de la Constitución Nacional.

Asegura que por ello el artículo 292 de la Ley N° 5.121 solo puede ser interpretado en el sentido que propugna, esto es, que el domicilio legal de Truck Noa S.A. está en Santiago del Estero y allí está radicada la unidad en cuestión, tributando el impuesto en la mencionada jurisdicción por expresas disposiciones legales.

Con respecto a las resoluciones emitidas por la DGR, sostiene que el acto apelado viola los principios básicos del derecho administrativo, como ser llegar a la verdad objetiva y material, configurándose la nulidad descripta en el art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

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

Termina alegando que la DGR violó la doctrina de los actos propios con el dictado de una nueva resolución con respecto la multa dejada sin efecto, siendo el acto apelado nulo de nulidad absoluta conforme el art. 48 inc. b) de la Ley 4537 y solicita se aplique lo dispuesto en el art. 51 de la mencionada ley, declarando Nula la Resolución sancionatoria emitida por la Autoridad de Aplicación N° MA 325/21.

Adjunta prueba documental, efectúa planeo del caso federal y solicita se haga lugar al recurso ordenando el archivo de los autos.

II. A fojas 28/30 del Expediente N° 32/926/2022, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Manifiesta que se constató la existencia de un vehículo radicado en extraña jurisdicción cuyo titular registra domicilio en esta provincia en los términos del artículo 37 del Código Tributario, por lo que se encuentran acreditados los extremos legales que justifican la aplicación de la multa determinada en el art. 292 del CTP.

Señala que las normas provinciales cuestionadas por el contribuyente han sido dictadas en absoluta concordancia con el régimen federal, dentro de las facultades propias de la provincia y en absoluto respeto de las normas de la Carta Magna. Agrega que el artículo 292 de la Ley N° 5.121 ha sido redactado en consonancia con las disposiciones contenidas en la Constitución Nacional, el Código Civil, el Régimen Jurídico del Automotor (Decreto Ley N° 6582/58 y sus modificatorias).

Relata que tanto el Código Tributario Provincial como el régimen jurídico del automotor determinan que el lugar de radicación del automotor será donde tenga domicilio su titular, por lo que no se advierte que nuestro digesto tributario violente la legislación nacional que regula específicamente a los automotores, sino que, por el contrario, se ajusta a sus lineamientos.

Ofrece prueba instrumental, hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III. A fojas 36 del expte N° 32/926/2022, obra Sentencia N° 30/23 dictada por este Tribunal el 09.05.2023, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 38 y 39, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° MA 325/21 se encuentra ajustada a derecho.

Preliminarmente y a los fines de dotar de claridad a la exposición de los hechos corresponde analizar las actuaciones que derivaron en el dictado del acto administrativo apelado.

En fecha 15/01/21, la DGR notificó a Truck Noa S.A. del inicio de un sumario N° S 000105/2020/271/CV, DOMINIO AB791WU, período fiscal 2020, Impuesto a los Automotores y Rodados, por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 292 de la Ley N° 5.121 a los fines de que esta presentara su descargo (fs. 11, expte N° 105-271-A-2020).

A fojas 12/15 el contribuyente contesta el sumario notificado y posteriormente la DGR emitió en fecha 06/12/2021 la Resolución N° MA 310/21 (fs. 44), haciendo lugar al descargo interpuesto y dejando sin efecto el mismo.

Posteriormente, a fojas 53 rola dictamen jurídico de la Autoridad de Aplicación, en donde expresa que la Dirección Judicial de Fiscalía de Estado corrió traslado de un hecho nuevo denunciado en los autos caratulados TRUCK NOA S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR- S/NULIDAD/REVOCAACION, la cual tramita en la Sala I de la Cámara contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán, bajo el expediente judicial N° 103/21. De la lectura del dictamen, surge que el hecho nuevo aludido por la DGR, es el dictado de su propia resolución N° MA 310/21, acto por el cual se hizo lugar al descargo del apelante y dejaba sin efecto el sumario instruido por el Dominio AB791WU, período fiscal 2020.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE POMBOSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En fecha 22/12/21, y como consecuencia del análisis del hecho nuevo mencionado, la Autoridad de Aplicación dicta la Resolución N° MA 325/21 por la cual se DECLARA LA NULIDAD de la Resolución de Multa N° MA 310-21; NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el contribuyente contra el Sumario N° S000105/2020/271/CV y APLICA una sanción de multa por un monto de \$ 46.920 (Pesos Cuarenta y Seis Mil Novecientos Veinte), equivalente al triple del Impuesto a los Automotores y Rodados correspondiente al período fiscal 2020, por encontrarse su conducta incurso en las causales del artículo 292 del Código Tributario Provincial, Dominio AB791WU. En contra de dicho acto el contribuyente opuso recurso de apelación

V.- Ahora bien, conforme los antecedentes mencionados en el punto anterior y entrando al análisis del agravio expuesto por el apelante, referido a la nulidad de la Resolución apelada, se advierte con claridad que en la especie se ha configurado un vicio en la causa (artículo 43 inciso 2°, Ley N° 4.537), al tener por acreditadas circunstancias de hecho que no concuerdan con los antecedentes de la causa, en cuanto resulta ilegítima la decisión de la DGR de dejar sin efecto su propio acto administrativo, usando como fundamento un hecho nuevo (Resolución N° MA 310-21), que precisamente fue la misma Autoridad de Aplicación la cual dictó el aludido hecho nuevo. Cabe mencionar, que ante este agravio expresado por el apelante en su Recurso, la Autoridad de Aplicación nada dijo en el traslado de Ley.

Las nulidades en el derecho administrativo pueden ser declaradas tanto por un órgano judicial como por un órgano administrativo, aunque esto último es excepcional, no normal, por el principio de estabilidad o irrevocabilidad del acto individual en sede administrativa.

La administración posee la potestad, de manera excepcional, de revocar alguno de sus actos, aclarando que en el derecho administrativo, no todos los vicios que tienen como consecuencia la declaración de nulidad, están contemplados explícitamente en la ley administrativa

En el derecho comparado existe una acción judicial expresamente creada por el legislador a este efecto: La acción de lesividad; en nuestro derecho se la incluye

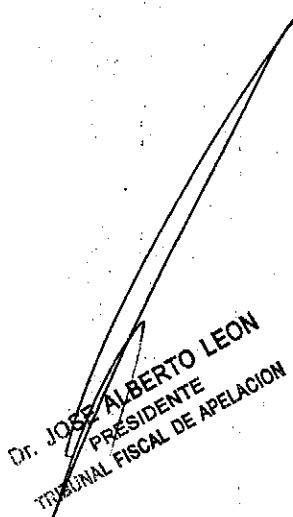
dentro de los procesos ordinarios como una de las posibles pretensiones procesales de la administración en juicio, aunque no la usa con la frecuencia que debiera y no abundan los casos en los que el Poder Ejecutivo mismo recurre a la justicia para interponerla.

En la legislación de la Provincia de Tucumán, en la Ley de Procedimiento Administrativo, el art. 52 dice: *"...El acto administrativo anulable podrá ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad aún en sede administrativa. No obstante, si hubiera reconocido o creado un derecho subjetivo perfecto de carácter administrativo a favor del administrado, una vez notificado no podrá de oficio ser revocado por la administración. Su declaración de invalidez sólo podrá ser demandada por acción judicial. La revocación será procedente si favoreciera al interesado, sin causar perjuicio a terceros..."*.

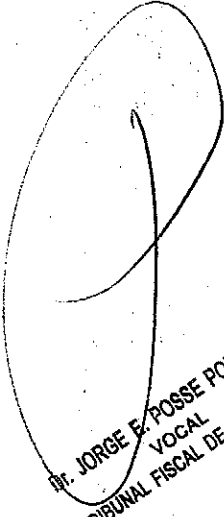
En el presente caso, la Autoridad de Aplicación procede por sí y ante sí revocando su propio acto, el cual reconocía derechos al particular, violando con su revocación, el principio de congruencia y no contradicción, siéndole de aplicación aquello de que *"deben rechazarse las pretensiones contradictorias con la conducta pasada del pretensor, cuando ellas contrarían la buena fe o vulneran la confianza que terceros depositaron sobre dicha conducta previa"*.

Como tiene dicho la CSJN, *"...Una de las derivaciones del principio cardinal de la buena fe es la que puede formularse como el derecho de todo ciudadano a la veracidad ajena y al comportamiento leal y coherente de los otros, sean éstos los particulares o el propio Estado..."* (Yacimientos Petrolíferos Fiscales c. Provincia de Corrientes y otro, LL, 1992-B, 216, cons. 4° in fine), resultando necesario exigir a las partes un comportamiento coherente, ajeno a los cambios de conducta perjudiciales y desestimar toda actuación que implique un obrar incompatible con la confianza que se ha suscitado en el otro.

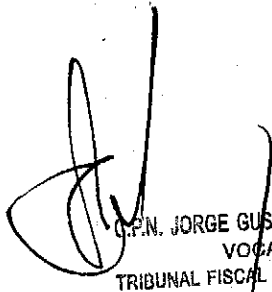
Se ha mantenido y ampliado en el sentido que el precedente administrativo obliga a la administración, que no puede en tal caso simplemente invocar que fue torpe. En este sentido, lo que fue normal en el pasado, admitirle a la administración invocar su propia torpeza y volver sobre sus propios actos, parece cada vez menos admisible en el Estado contemporáneo.



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

La seguridad jurídica, tantas veces invocada a favor del acto, es en rigor un principio construido en tutela de los derechos individuales, al par que se señala con justeza que resulta entonces absurdo postular la seguridad jurídica como valor oponible por la administración al particular.

Mientras que las nulidades civiles tienden fundamentalmente a custodiar la voluntad de las partes, las nulidades administrativas buscan principalmente reafirmar la vigencia objetiva del ordenamiento jurídico; o, si se prefiere, asegurar el interés público no en cuanto interés de la administración, sino en cuanto interés colectivo de que la administración no viole el orden jurídico.

La Ley de Procedimiento Administrativo de Tucumán, diferencia los Actos nulos de los Actos anulables, en que en los primeros (actos nulos) el vicio es *manifiesto*, aparece por sí sólo, a primera vista; y en los segundos no aparece a primera vista, es *no manifiesto* y requiere siempre una investigación de hecho a realizarse por el juez a efecto de determinar la existencia del vicio. (Ley 4537, art. 51 - 52)

En otras palabras, los primeros adolecen de una nulidad de derecho, taxativa, rígida, "insusceptible de más o de menos," mientras que los segundos tienen una nulidad "intrínsecamente dependiente de la apreciación judicial."

En el presente caso, estamos ante la presencia de los segundos, o sea un acto administrativo anulable, en los términos del art. 52° de la Ley 4537, ya que el "HECHO NUEVO" alegado por la DGR, como motivo y causa del dictado del acto apelado, no cumple con la adecuada motivación por lo que descalifica como acto administrativo y jurisdiccional válido, transgrediendo el artículo 18 de la Constitución Nacional que garantiza el debido proceso legal.

Que el mencionado hecho nuevo por la Autoridad de Aplicación (el dictado de su propia Resolución MA 310/21) no reviste el carácter de nuevo, ya que la definición doctrinaria del mismo establece que son aquellos que han llegado a conocimiento de la parte que los articula, con posterioridad a las etapas de demanda y contestación, hayan ocurrido con anterioridad o posterioridad a aquéllas y deberá ofrecerse la prueba fundante de ellos. En el presente caso, entiendo que no tienen validez los pronunciamientos de la Autoridad de Aplicación desprovistos de los suficientes motivos o fundamentos de hecho y de derecho porque el ejercicio



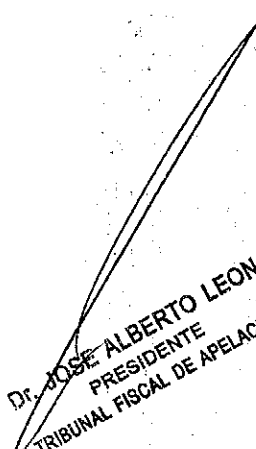
de la función del Organismo recaudador debe traducirse en el dictado de Resoluciones que suministren razones suficientes en sus conclusiones, para proteger y brindar certidumbre a los derechos subjetivos generados por el propio acto.

En igual sentido, corresponde enunciar que la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, dijo con respecto a la Doctrina de los Actos Propios: "...*La Doctrina de los actos propios, de la que surge un 'Principio General del Derecho' por el que se consagra la imposibilidad jurídica de pretender actuar en contra de los propios actos, decisiones o comportamientos previos; con el objeto de enervar, obstaculizar, limitar o desconocer derechos de otras personas. Constituye un límite en el ejercicio de cualquier derecho subjetivo, facultad o potestad, que responde además a la exigencia lógica que impone el tráfico jurídico de observar un comportamiento consecuente...*" (CSJTuc., Sentencia N° 347 del 23/03/2018, "Zamiruk Marta Blanca vs. Drube Alberto Nicolás s/ Daños y perjuicios").-DRES.: SBDAR – POSSE – LEIVA.

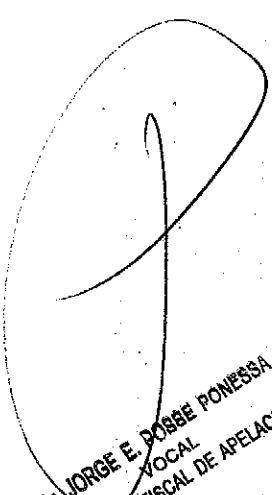
Que corresponde anular el acto administrativo que ha impuesto la sanción apelada, ya que del examen de las actuaciones administrativas se desprende que la causa y motivación del Hecho que motivó el dictado de un nuevo Acto Administrativo, o sea la Resolución DGR N° MA 325/21, tuvo en consideración al hecho nuevo falso, ya que hay falta de causa en el acto administrativo cuando los hechos invocados como antecedentes que justificarían su emisión fuesen falsos, erróneos o cuando el derecho invocado para ello tampoco existiera.

Lo expuesto decanta sin mayores obstáculos en la nulidad de la Resolución DGR N° MA 325/21 de fecha 22-12-2021, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 48 inciso 2° y 52° de la Ley N° 4.537. Como consecuencia de ello, corresponde confirmar la Resolución DGR N° MA 310/21 de fecha 06-12-2021.


Que habiéndose acogido favorablemente el agravio de nulidad expuesto por el apelante, carece de sentido expedirse sobre los restantes argumentos del recurso de apelación. Por lo tanto, voto por **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **TRUCK NOA S.A., CUIT N° 30-71168357-3**.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

El señor vocal Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

1.- **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **TRUCK NOA S.A.**, **CUIT N° 30-71168357-3** contra la Resolución N° MA 325/21 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa equivalente al triple del Impuesto a los Automotores y Rodados, art. 292 del C.T.P., dominio AB791WU, período fiscal 2020, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

A.L.D.

**HACER SABER**

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION