

SENTENCIA N° 813 /19

Expte. N° 551/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 25 días del mes de octubre, de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"PETROARSA S.A. s/ RECURSO DE APELACIÓN"** Expte. N° 551-926-2018 (Expte. D.G.C. N° 4504-377-2018) y;

CONSIDERANDO:

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- El contribuyente PETROARSA S.A. C.U.I.T. 30-68569428-6, dedujo Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° 1337/2018 de la Dirección General de Catastro de fecha 19/07/2018 obrante a fs. 26/27 del Expte. D.G.C. N° 4504-377-2018. En ella se resuelve aplicar una multa de \$ 191.699,28 (Pesos Ciento Noventa y Un Mil Seiscientos Noventa y Nueve con 28/100), equivalente a Ocho (8) veces el importe del impuesto Inmobiliario dejado de ingresar, de acuerdo al Cálculo Preventivo de Multa (S/Art. 84° de la Ley 5121) (S/T. C Ley 8.240) Código Tributario Provincial.-

El apelante manifiesta que la sanción resulta desproporcionada y exorbitante, ya que equivale a ocho veces el importe del impuesto inmobiliario supuestamente dejado de ingresar. Afirma que la graduación fue realizada en forma antojadiza y aplicando arbitrariamente la escala establecida por el art. 84° C.T.P.-

Expresa que la resolución no ha tenido en cuenta los parámetros normativos de cuantificación. Afirma que se aplica casi el máximo legal sin analizar la fecha del

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

incumplimiento, las características del inmueble, ni la capacidad contributiva del infractor.-

El contribuyente sostiene que no registra incumplimientos tributarios, como tampoco cuenta con antecedentes de infracciones tributarias, por lo que resulta un despropósito que la D.G.C. aplique casi el máximo de la multa. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso.-

Afirma que el acto sancionatorio es nulo, al verificarse viciado por exceso de punición, lo que determina su irrazonabilidad y la consecuente violación de los arts. 28º y 33º C.N. Agrega que se trataría de una falta formal, que de ninguna manera repercute en detrimento del patrimonio Provincial, ya que viene abonando el impuesto inmobiliario sin retrasos.-

Solicita se archiven las actuaciones, y en forma subsidiaria se proceda a recalcular la multa, adecuándola a parámetros razonables y proporcionales.-

II.- A fs. 45/50 del Expte. D.G.C., la Dirección General de Catastro contesta traslado del recurso interpuesto por la apelante, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

La Autoridad de Aplicación sostiene que la multa impuesta por la Resolución apelada resulta ajustada a derecho.-

Expresa que en ejercicio del Poder de Policía Catastral, se detecta la existencia de una obra nueva no declarada por el propietario, sobre el inmueble identificado con el Padrón N° 4.775.566; por lo que se inician actuaciones sumariales.-

Afirma que ante la detección del ilícito tributario contravencional, se pone en vigencia el nuevo avalúo fiscal mediante Resolución N° 710/2018, modificando sustancialmente la base de cálculo para la determinación del impuesto. Indica que pese de estar debidamente notificado, el contribuyente no comparece al procedimiento sumarial. Agrega que el mismo concluye con la imposición de multa por \$191.699,28; equivalente a ocho veces el importe del impuesto inmobiliario dejado de ingresar.-

Manifiesta que el Sr. Director de Catastro, con estricto apego a lo establecido por el art. 84º C.T.P. y a los hechos acreditados sumarialmente, procedió a graduar

la multa. Sostiene que la cuantificación responde a los presupuestos contemplados por la norma.-

Expresa que el contribuyente no se apersona ni presenta descargo alguno, por lo que resulta convalidado todo lo actuado por la D.G.C. Indica que se encuentra firme la Determinación Valuadora dispuesta por la Resolución N° 710/2018; fundada en las características particulares del inmueble, determinadas por la inspección practicada. Realiza una descripción pormenorizada de tales características.-

Afirma que el impuesto evadido asciende a la suma de \$23.962,41; y que por su capacidad contributiva, el apelante resulta tributariamente capaz para que el hecho imponible le sea atribuido. Agrega que dicha capacidad resulta un elemento fundamental de ponderación para graduar las sanciones, ya que permite a la Administración aplicar multas razonables, proporcionadas y adecuadas al principio constitucional de igualdad fiscal. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso.-

Ofrece prueba documental consistente en el expediente administrativo tramitado ante la D.G.C.-

Finalmente solicita no se haga lugar al recurso y se confirme la resolución apelada en todas sus parte.-

III.- Que a fs. 10/11 del expediente de cabecera, obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 927/18, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° 1337/2018 dictada con fecha 19/07/2018 por la Dirección General de Catastro de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.-

V. Las presentes actuaciones se inician como consecuencia de la inspección de oficio de fecha 13/03/2018, realizada por el Departamento de Valuación de la D.G.C., sobre el inmueble padrón N°4.775.556 de propiedad de la apelante. Como consecuencia de dicha inspección se determina la existencia de mejoras no

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONEROSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

declaradas consistentes en obra nueva construcción tipo E1 (Comercio – Oficina) y tipo E2 (Estación de Servicio), antigüedad de la obra año 2017.-

En consecuencia, por Resolución N° 710/2018 del 07/05/2018 (fs. 19/20 Expte. D.G.C.), se dispone la instrucción de sumario conforme los arts. 84 y 123 C.T.P. Asimismo, se pone en vigencia la nueva valuación fiscal propuesta para el mencionado inmueble, consistente en Valuación de Terreno \$296.446,10; Valuación de Mejoras \$2.441.536,98; Valuación Total \$2.37.983,08.-

La resolución que ordena la instrucción del sumario y pone en vigencia la nueva valuación fiscal es debidamente notificada al contribuyente; en el domicilio del inmueble relevado, como también en el domicilio real del contribuyente. El mismo deja vencer el plazo legal sin realizar descargo ni ejercer su defensa.-

En consecuencia, se dicta la Resolución N° 1337/2018 que aplica al apelante una multa de \$191.699,28, equivalente a ocho veces el importe de impuesto inmobiliario dejado de ingresar. Dicho acto administrativo es debidamente notificado.-

Previa vista de las actuaciones, el contribuyente deduce recurso de apelación, presentado tempestivamente; por lo que corresponde su tratamiento.-

Corresponde señalar que el Art. 2° de la Resolución N° 710/2018 contiene la nueva valuación fiscal del inmueble de propiedad del contribuyente. Dicha base fue determinada de acuerdo a lo establecido por los art. 10°; 13° inc. 2 de la Ley de Avalúo N° 7.971 y notificada personalmente de acuerdo a lo establecido por el art. 15°, 6to párrafo de dicha norma.-

De la mencionada resolución surge la base imponible en función a la que debió tributar el impuesto inmobiliario correspondiente al periodo 2018. Por deducción del impuesto efectivamente ingresado resulta el monto del impuesto omitido.-

En su escrito recursivo, el impugnante no alega ni acredita haber ejercitado las vías procedimentales establecidas por el art. 16 y ss. de la Ley de Avalúo. Sus agravios tampoco cuestionan la valuación fiscal del inmueble objeto de autos. La crítica a la resolución apelada se orienta a cuestionar la procedencia y/o cuantía de la multa aplicada.-

Atento al objeto de la pretensión recursiva, queda habilitada la competencia de este Tribunal para la resolución del caso; en virtud de lo establecido por los arts. 12º inc. 2, 84º, 99º, 127º y 134º C.T.P.-

Según surge del Rubro 6, Asiento 5 del informe del Registro Inmobiliario obrante a fs. 04/05 y rectificación glosada a fs. 14/16 del expte. D.G.C.; la propiedad del bien corresponde a la sociedad apelante. El derecho real fue inscripto en fecha 28/10/2016, por lo que a partir de esa fecha recaen sobre aquella los deberes tributarios formales y sustanciales derivados de del dominio.-

Las normas que se establecen los deberes formales que recaen sobre el titular de la propiedad del inmueble son las que se citan a continuación.-

El art. 10 la Ley de Avalúo N° 7.971 indica *"Las características particulares de los Inmuebles se determinarán a partir de las Declaraciones Juradas presentadas por los propietarios o poseedores a título de dueño o, ante la falta de éstas, de oficio por la Dirección General de Catastro. La Declaración Jurada será presentada por los responsables en un plazo no superior a los treinta (30) días contados a partir de la fecha en que concluyan las obras correspondientes. La Dirección General de Catastro podrá verificar su contenido cuando lo estime conveniente y ante la inexactitud de su contenido, determinar de oficio las características del inmueble".-*

Por su parte el art. 104 inc. 1 y 2 del C.T.P. expresa: *"Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial los contribuyentes y responsables están obligados a: 1. Presentar declaración jurada de los hechos imponible atribuidos a ellos, por las normas de este Código o leyes fiscales especiales, salvo cuando se disponga expresamente de otra manera. 2. Comunicar a la Autoridad de Aplicación dentro de los quince (15) días de verificado cualquier cambio que pueda dar origen a nuevos hechos imponible o modificar o extinguir los existentes..."-*

Se encuentra acreditado mediante las actuaciones realizadas por el Departamento de Valuación de la D.G.C. (fs. 06/11 Expte. D.G.C.) que el inmueble identificado con el Padrón N° 4.775.566 presenta mejoras no declaradas tipo E1

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(Comercio – Oficina) y tipo E2 (Estación de Servicio), antigüedad de la obra año 2017.-

De tales actuaciones también surge que PETROARSA S.A., en su calidad de titular del dominio no cumplió con el deber formal de presentar la Declaración Jurada comunicando a la D.G.C. la existencia de mejoras que alteran la materia imponible, con la consecuente modificación de la valuación fiscal. Según se indicó, el contribuyente no presentó descargo ni opuso defensa alguna al ser notificado de la instrucción del sumario.-

En consecuencia, se encuentra comprobada la configuración de la infracción establecida por el art. 84° del C.T.P. que prevé: *“Ante la omisión de los titulares de los inmuebles obligados a presentar declaración jurada que determine sus características particulares y en caso de infracciones determinadas de oficio que contemplen incumplimientos a los deberes consignados en la Ley de Avalúo N° 7971, la Dirección General de Catastro, en calidad de Autoridad de Aplicación, se encuentra facultada para la aplicación de una multa graduable de una (1) a diez (10) veces el importe del Impuesto Inmobiliario dejado de ingresar, debiendo ponderar a los fines de su graduación: fecha de la infracción, características individuales del inmueble y capacidad contributiva del infractor...”*.-

La doctrina ha señalado constituye incumplimiento de los deberes formales toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por la autoridad administrativa. Como consecuencia de la determinación, fiscalización e investigación, los ciudadanos -contribuyentes o no- están sometidos a una serie de deberes tendientes a posibilitar y facilitar la debida actuación estatal. El incumplimiento de estos deberes también es una infracción fiscal y está penada por ley (Villegas, Héctor B.; “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”; Ed. Depalma; Pg.389).-

La imposición de la sanción se encuentra entonces justificada, por el comprobado incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente.-

Respecto de la imposición de sanciones por incumplimiento de deberes formales, se ha decidido *“La ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en el marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los*

reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tomaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en la que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "García Pinto, José p/ Mickey SA. s/ infracción art. 44, inciso 1, ley 11.683"; Sentencia del 05/11/1991 (Fallos 314:1376).-

Estando acreditada la comisión de la infracción, corresponde avocarse a la tacha de irrazonabilidad de la sanción aplicada; y al agravio de exceso en la punición por la alegada desproporción entre la falta cometida y la multa aplicada.-

Al analizar el art. 84° C.T.P. observamos la existencia de elementos reglados, consistentes en el antecedente factico que habilita la imposición de la sanción y los parámetros a ponderar para su graduación. Asimismo encontramos que el elemento discrecional de la norma está constituido por la posibilidad de la administración de determinar la extensión de la sanción dentro de la escala legal.-

Según se dijo, la D.G.C. ha verificado fehacientemente la comisión de la infracción, consistente en la omisión del propietario del inmueble de presentar la declaración jurada que determine sus características particulares.-

En segundo término el acto sancionatorio ha valorado los parámetros legales para la graduación de la multa, consistentes en la fecha de la infracción, características individuales del inmueble y capacidad contributiva del infractor.-

En relación a la fecha de la infracción, la resolución apelada establece que las mejoras no declaradas fueron construidas en el año 2017. Tal situación no ha sido contradicha o rebatida por el apelante.-

Respecto de las características individuales del inmueble establece que el inmueble ubicado en Av. Presidente Perón y Thames – Dto. Yerba Buena, Padrón Inmobiliario N° 4.775.566, detenta una Categoría B; con una Superficie Cubierta

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JUAN GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(E1) de 560,00m² y una Superficie Semicubierta (E1) de 12,00m² (como Oficina-Comercio) y Obras Accesorias: Boca de Incendio: 8,00m²; Tanque: 250,00m² y Pavimento 850,00m² en el formulario E2 (Estación de Servicio). Los informes técnicos elaborados por el Departamento de Valuación de la D.G.C. dan cuenta de tales características; las que tampoco fueron negadas por el contribuyente.-

En relación a la capacidad contributiva del infractor el acto ha valorado tanto la magnitud de las mejoras construidas; su impacto en la nueva valuación fiscal puesta en vigencia para el inmueble en cuestión; la base imponible del fundo correspondiente al año 2018; así como el impuesto que debió devengarse para dicho período, en contraposición al efectivamente ingresado. La envergadura e importancia de las mejoras realizadas surgen igualmente de los informes técnicos y fotográficos (fs. 06/11 Expte. D.G.C.), y también demuestran la capacidad contributiva del apelante. Estos elementos tampoco han sido contradichos por el impugnante.-

Los argumentos expuestos en el recurso no contienen una crítica razonada, concreta y puntual de los fundamentos de la resolución, ni de sus consideraciones respecto de aquellos parámetros de graduación. Los agravios se limitan a expresar en forma genérica, que la multa aplicada resulta exorbitante, desproporcionada y excesiva.-

Entendemos que el análisis de los parámetros reglados para la graduación de la multa –no rebatidos por el apelante- logran fundar razonablemente la selección de la cuantía de la sanción dentro de la escala legal prevista.-

El simple desacuerdo con la determinación del monto de la multa no resulta suficiente para acreditar que el mismo resulta irrazonable o desproporcionado. La carga de tal demostración recae en cabeza del impugnante, quien debe exponer las razones por las cuales la escala seleccionada resulta inconsistente con los parámetros considerados para su aplicación. El apelante no ha cumplido con dicha carga procedimental.-

Respecto de la graduación de la sanción en situaciones como la presente, se ha decidido: *“La actora argumenta que la sanción impuesta por la Resolución N° 2.121/2014 carece de motivación y es desproporcionada, solicitando su reducción al mínimo previsto por la norma del artículo 84 de la Ley 5.121. Como ya se mencionara, dicho artículo del Código Tributario provincial, otorga a la Dirección*

General de Catastro, la potestad de aplicar una multa graduable de uno (1) a diez (10) veces el importe del impuesto inmobiliario dejado de ingresar, todo en los casos de que aquel organismo constate de oficio infracciones derivadas de la omisión de los titulares de los inmuebles de presentar las declaraciones juradas que determinen sus características particulares. A los fines de la gradación de dicha penalidad, la norma establece taxativamente los extremos a ponderar por parte de la autoridad de aplicación, a saber: fecha de la infracción, características individuales del inmueble y capacidad contributiva del infractor. A poco de analizar la norma referida se advierte que el elemento discrecional que ella contiene viene dado por la posibilidad de la administración de determinar la extensión de la sanción a imponer, mientras que tanto la circunstancia fáctica que precede a la aplicación de la sanción (la comisión de una infracción prevista en la Ley 7.971), como aquellos extremos que deberán ser considerados ineludiblemente a fin de graduar la pena aparecen, debido a su precisión y determinación, como elementos reglados de la norma ...Al examen de las actuaciones administrativas por las que se desarrolló el sumario seguido contra la firma demandante se advierte que la Resolución N° 2.121/2014 de Catastro alude de forma expresa en sus considerando a la comisión de la infracción al artículo 10 de la Ley 7.971 por parte de la demandante y a la ausencia de elemento probatorio útil arrojado por la actora a fin de desvirtuar la imputación efectuada en su contra (pese a los sendos requerimientos que la administración le efectuó a tal fin); extremos a los que cabe sumar la incidencia de una serie de actuaciones que se sucedieron en el decurso del trámite (opiniones e informes técnicos), que sirven a los fines de tener por configurado adecuadamente el elemento motivación en la especie. De tal forma, tanto la fecha de la infracción constatada por la autoridad de aplicación (año 2013), como las características del inmueble en donde se erigió el mega emprendimiento comercial que pertenece a la actora y las diferencias que ello implica en la valuación fiscal de la heredad, surgen detallados en el informe técnico). La magnitud del inmueble construido y la nueva valuación fiscal determinada por Catastro (extremos que no se han controvertido en autos), son además signos elocuentes del alcance de la capacidad contributiva sociedad actora. Asimismo las diferencias existentes en la determinación del impuesto inmobiliario a partir de las nueva de valuación, entre lo determinado por la DGR para el año 2014 (\$1.668,64)

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE BARRERA
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

y lo que debió de abonarse (\$188.206,44), también merecieron de un informe técnico específico, que además detalló todos los diferentes montos de multa posibles de aplicar a la luz de lo dispuesto por el artículo 84 de la Ley 5.121. El cúmulo de los elementos reseñados, tanto expuestos en el propio acto como en las diferentes actuaciones ocurridas durante el trámite a los fines de formar la voluntad de la administración, dejan traslucir una motivación suficiente y adecuada en relación a la solución sancionatoria adoptada y la extensión de la misma". Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo - Sala 1 in re "La Luguenze S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad-Revocación" (Expte. N° 354/15); Sentencia N° 652 del 03/10/2018.-

VI. Por las consideraciones que anteceden propongo **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por los contribuyentes PETROARSA S.A. C.U.I.T. 30-68569428-6, en contra de la Resolución N° 1337/2018 de la Dirección General de Catastro de Tucumán, de fecha 19/07/2018. 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 preopinante y voto en igual sentido.-

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

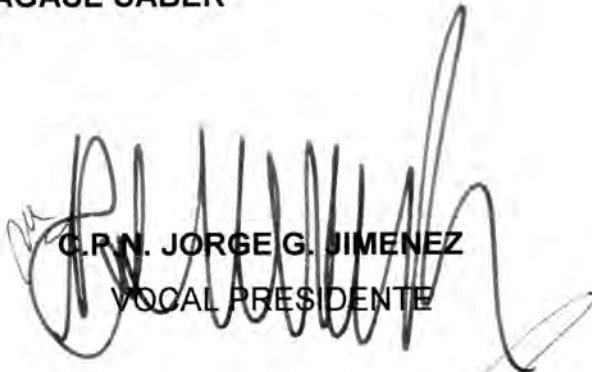
RESUELVE:

ARTÍCULO 1º: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente PETROARSA S.A. C.U.I.T. 30-68569428-6, en contra de la Resolución N° 1337/2018 dictada en fecha 19/07/2018 por la Dirección General de Catastro de la Provincia de Tucumán.

ARTICULO 2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HÁGASE SABER

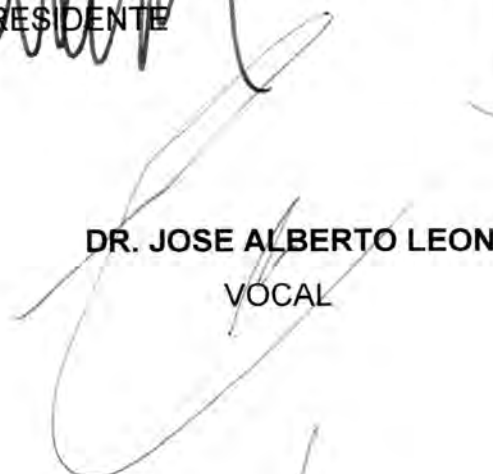
FSC



C.R.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION