



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



**SENTENCIA N° 248 /2021**

**Expte. N° 390/926/2019**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los <sup>13</sup> días del mes de Agosto de 2021, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **“CON-FER S.R.L. s/ RECURSO DE APELACIÓN” Expte. N° 390/926/2019 (Expte. D.G.C. N° 4631-377-2019) y;**

*[Handwritten signature]*  
DR. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**CONSIDERANDO:**

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

*[Handwritten signature]*  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- El contribuyente CON-FER S.R.L., C.U.I.T. 30-59306067-1, deduce Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° 1060/2019 de la Dirección General de Catastro de fecha 17/05/2019 obrante a fs. 34/36 del Expte. D.G.C. N° 4631-377-2019. En ella se resuelve no hacer lugar al descargo presentado por la sociedad mencionada y aplicarle una multa de \$ 200.253,70 (Pesos Doscientos Mil Doscientos Cincuenta y Tres con 70/100), equivalente a Tres (3) 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 multa aplicada resulta manifiestamente ilegítima, atento a no estar configurada en el caso la infracción imputada, por lo que solicita se revoque la resolución recurrida.-

Sostiene que la Autoridad de Aplicación omitió considerar que se trata de un edificio compuesto de unidades independientes destinado a ser sometido al

*[Handwritten signature]*  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

régimen de propiedad Horizontal. Indica que en razón de tal destino, el titular del inmueble se encuentra excluido de la obligación de declarar las mejoras derivadas de la obra nueva ejecutada.-

Argumenta que en virtud del art. 4 de la Ley 7.971, no corresponde hacer una valuación de todo el inmueble, sino tantas valuaciones como unidades conformen el edificio de propiedad horizontal. Expresa que la falta de valoración de tal situación vicia al acto en su elemento causa, y genera su nulidad absoluta.-

Manifiesta que la resolución resulta igualmente nula por haber omitido el requisito esencial establecido por el art. 48 inc. b. L.P.A., consistente en el dictamen jurídico previo a la emisión del acto.-

Sostiene que para la configuración de la infracción se requiere la concurrencia de dos requisitos en forma conjunta, consistentes en la conclusión de la obra y el transcurso de un plazo de 30 días a partir de tal finalización, sin que el obligado presente la declaración jurada de las mejoras. Afirma que ninguna de las condiciones se verificaba al momento de practicarse la inspección.-

Respecto de la conclusión de la obra, manifiesta que la misma no se habría configurado. Argumenta que si bien la edificación contaba con el final de obra, sin embargo no se encontraba en condiciones de ser habitada ni aprovechada.-

Indica que la edificación consiste en una inversión realizada por una sociedad comercial con la finalidad de obtener renta. Argumenta que hasta tanto las empresas prestadoras de servicios básicos no los habiliten, la obra no puede considerarse concluida, pues las unidades no pueden ser habitadas.-

Afirma que la edificación carece de los servicios esenciales ya que no posee medidores de energía eléctrica ni tampoco agua corriente. Niega que la obra se encuadre en el art. 31 del Decreto 3264/3 en el sentido de considerar un inmueble habitable cuando el misma disponga de servicios de agua corriente y energía eléctrica domiciliaria, aunque los mismos no estuvieren conectados. Argumenta que por aplicación de los principios de realidad económica y equidad resulta irrazonable que se ponga en vigencia una valuación por una obra nueva no concluida por resultar inhabitable e inaprovechable y menos aún la aplicación de una multa por una declaración que todavía no corresponde realizar.-

Respecto del plazo de 30 días para la presentación de la declaración jurada expresa que el "final de obra" fue otorgado por la repartición municipal que ejerce el poder de policía de edificación en fecha 10/12/2018, por lo que los 30



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



días para denunciar la obra nueva vencian en fecha 25/01/2019, ya que los plazos deben computarse en días hábiles administrativos.-

Afirma que la resolución impugnada resulta auto contradictoria ya que por un lado pone en vigencia la nueva valuación fiscal para el año 2020, sin embargo fija la multa sobre el impuesto inmobiliario que el responsable debió tributar durante el año 2019. Manifiesta que la contradicción resulta evidente, pues mal pudo la empresa estar obligada a tributar en función de una nueva valuación que recién tiene vigencia a partir del año 2020.-

Supletoriamente solicita se reduzca la multa, ya que de acuerdo a las pautas establecidas por el art. 84 C.T.P. para graduar la sanción –fecha de la infracción, características individuales del inmueble y capacidad contributiva del infractor- no resulta razonable la aplicación de tres veces el impuesto inmobiliario dejado de tributar, por lo que requiere su reducción al mínimo.-

II.- A fs. 48/50 de estas actuaciones, la Dirección General de Catastro contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

La Autoridad de Aplicación realiza una enumeración de los agravios expuestos por el apelante.-

Expresa que el inmueble inspeccionado corresponde a una parcela única, identificada con el padrón N° 326.880, calificada por el código de valuación como viviendas colectivas. Indica que el bien no se encuentra sometido a ningún régimen de división o fraccionamiento, por lo que no resulta aplicable la norma correspondiente a la propiedad horizontal contenida en la ley de valuaciones. Agrega que el apelante no ha realizado trámite alguno para someter el inmueble a dicho régimen.-

En relación al agravio de la falta de dictamen jurídico previo, sostiene que dicho acto interlocutorio se encuentra a fs. 28/32 de las actuaciones, por lo que el argumento resulta infundado.-

Manifiesta que conforme a la inspección realizada, la obra se encontraba en condiciones de ser habitada desde el año 2018. Afirma que la condición de habitabilidad se considera cumplida para toda edificación destinada a vivienda o destino similar, cuando la misma se encuentre totalmente techada, con

M. JORGE E. POSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cerramientos laterales exteriores de cualquier tipo y disponga de servicios indispensables de agua corriente y energía eléctrica, aun cuando los mismos no estuviesen conectados. Indica que al momento de la inspección, la obra relevada reunía los requisitos indicados por la norma, pudiéndose determinar que la antigüedad de la construcción data del año 2018.-

Sostiene que resulta inadmisibles considerar la fecha del final de obra otorgado por el ente municipal como el momento de inicio del cómputo del plazo de 30 días establecido por el art. 10 de la ley 7971. Manifiesta que dicho término comienza a computarse a partir del momento que la obra se encuentra en condiciones de habitabilidad. Al respecto indica que no se encuentra controvertido que los servicios indispensables se encontraban instalados en el año 2018, faltando solo su conexión, circunstancia que no exime del deber formal de declarar las mejoras.-

Expone que conforme a lo dispuesto por el art. 207 C.T.P., el aumento o disminución de las obligaciones tributarias emergentes de modificaciones de la base imponible, por mejoras o bajas introducidas a la propiedad, serán gravadas, conforme a la ley impositiva, a partir del periodo fiscal siguiente a su incorporación o supresión. Afirma que la incorporación de oficio se realiza el 01/03/2019, por lo que la vigencia de la nueva determinación valuatoria corresponde al periodo 2020; mientras que el cálculo del impuesto omitido –base de la multa art. 84 C.T.P.- corresponde al periodo 2019.-

En relación a la graduación de la sanción sostiene que el impuesto omitido asciende a la suma de \$66.751,23, monto que constituye el mínimo imponible. Expone que la determinación de la multa se realiza sobre aquella base, considerando la fecha de la infracción, las características individuales del inmueble y la capacidad contributiva del infractor. Afirma que la sanción impuesta resulta ajustada a derecho, ya que la misma asciende a la suma de \$200.253,70 equivalente a tres veces el monto del impuesto inmobiliario dejado de ingresar.-

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

III.- Que a fs. 56 de las actuaciones, obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 841/19, que declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-0789



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



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 consiste en determinar si la Resolución N° 1060/2019 dictada en fecha 17/05/2019 por la Dirección General de Catastro de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.-

Las presentes actuaciones se inician como consecuencia de la inspección de oficio de fecha 01/03/2019, realizada por el Departamento de Valuación de la D.G.C., sobre el inmueble Padrón N° 326.880, Matricula 7711; Orden 6033, Circunscripción 1, Sección 7A, Manzana/Lámina 58, Parcela 28A; Matricula Registro Inmobiliario N° N-46876, de propiedad del apelante. Como consecuencia de dicha inspección se determina la existencia de mejoras no declaradas, consistentes en construcción tipo E1 (Vivienda Colectiva), Categoría D, antigüedad de la obra año 2018.-

En consecuencia, por Resolución N° 583/2019 del 26/03/2019 (fs. 16/17 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 \$662.128,64; Valuación de Mejoras \$5.574.993,60; Valuación Total \$6.237.062,24.-

El Contribuyente formula descargo y adjunta como prueba la copia del plano aprobado por la Dirección de Edificación de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán y Nota de la Empresa de Distribución Eléctrica de Tucumán S.A., por la que se comunica la factibilidad de provisión del servicio eléctrico al inmueble.-

En consecuencia, la Autoridad de Aplicación dicta la Resolución N° 1060/2019 que aplica al apelante una multa de \$200.253,70 equivalente a tres (3) veces el importe de impuesto inmobiliario dejado de ingresar. Dicho acto administrativo es objeto del presente recurso.-

Corresponde señalar que el Art. 2° de la Resolución N° 583/2018 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° de dicha norma.-

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En la mencionada resolución consta la base imponible en función a la que debió tributar el impuesto inmobiliario correspondiente al periodo 2019. Por deducción del impuesto efectivamente ingresado resulta el monto del impuesto omitido.-

De las constancias de autos surge que el recurrente no ha formalizado reclamo por disconformidad con la valuación fiscal puesta en vigencia por la Autoridad de Aplicación, de acuerdo a lo establecidos por el art. 16 y ss. de la Ley de Avalúo. La crítica a la resolución apelada se orienta a objetar 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, 127º y 134º C.T.P.-

Se agravia el apelante afirmando que el inmueble objeto del presente consiste en un edificio destinado a ser sometido al régimen de propiedad horizontal, y que por tal razón se encontraría excluido de la obligación de declarar las mejoras en los términos del art. 10º de la ley N° 7.971. Afirma que tal exclusión deriva de lo establecido por el art. 4º de la ley mencionada.-

Según surge del Rubro 6, Asiento 2 del informe del Registro Inmobiliario obrante a fs. 04/05 de estas actuaciones, la propiedad del bien corresponde a la sociedad apelante. El derecho real fue inscripto definitivamente en fecha 10/09/2015, por lo que a partir de esa fecha recaen sobre aquella los deberes tributarios formales y sustanciales derivados del dominio.-

De igual modo, del mencionado instrumento surge que el bien en cuestión no se encuentra sujeto al régimen de propiedad horizontal, sino que se trata de un único inmueble sin subdivisión en unidades individuales.-

En consecuencia, la supuesta inexigibilidad de la declaración de las mejoras por parte del contribuyente resulta inadmisibles, por cuanto el inmueble no se encuentra sujeto al mencionado régimen.-

Sin perjuicio de lo dicho, corresponde señalar que en todos los casos en que se realicen obras que modifiquen la valuación de los inmuebles, las mismas deben ser declaradas, de acuerdo a lo establecido por el art. 10º de la Ley Avalúo.-

La circunstancia de que el bien se encuentre o no sujeto al régimen de propiedad horizontal, sólo implica una variación en el método de valuación, según



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-2789



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



lo establece el art. 4º de la ley mencionada. En el primer caso la valuación surge – para cada unidad- de la sumatoria del valor de la parte de propiedad exclusiva más el valor proporcional que le corresponde en las partes de propiedad común; mientras para los inmueble no sujetos al régimen se determina separadamente el valor de la tierra y el de las mejoras, siendo el valor la suma de ambos.-

El agravio referido a la inexistencia del dictamen jurídico previo requerido por el art. 43º inc. 4 de la Ley de Procedimientos Administrativos no resulta procedente. Dicho acto interlocutorio obra a fs. 29/33 de las presentes actuaciones, de lo que deriva el cumplimiento con el debido procedimiento previo a la emisión de la Resolución.-

El contribuyente sostiene que la resolución yerra por cuanto no se encontrarían configurados los dos requisitos necesarios para la procedencia de la sanción, consistentes en que la obra se encuentre concluida y haya transcurrido el plazo de 30 días sin presentar la declaración jurada de las mejoras.-

Respecto de la condición de obra concluida, sostiene que tal requisito no se encontraba presente al momento de la inspección, atento a que el inmueble carecía de los servicios de agua corriente y energía eléctrica, por lo que no estaba en condiciones de ser habitado.-

El art. 31º del Decreto 3264/3-ME Manual de Valuaciones establece “A efectos del cálculo valuatorio, la Dirección General de Catastro considerará cumplida la condición de habitabilidad para toda edificación destinada a vivienda o destino similar, cuando la misma se encuentre totalmente techada, con cerramientos laterales exteriores de cualquier tipo y dispongan de los servicios indispensables de agua corriente y energía eléctrica domiciliaria, aun cuando los mismos no estuviesen conectados...”.-

De la documentación adjunta al informe técnico de inspección (fs. 6/10) surge que a la fecha de realizarse la misma (01/03/2019) el inmueble se encontraba totalmente techado, con cerramientos laterales exteriores completos.-

Respecto de la disponibilidad de servicios indispensables de agua corriente y energía eléctrica, el anexo fotográfico de fs. 9 indica la existencia de las instalaciones y medidores correspondientes a tales servicios e incluso la presencia de equipamiento eléctrico (equipos de aire acondicionado) en las

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

unidades centrales del segundo y tercer piso. El mencionado informe o sus anexos no han sido tachados de falsedad por el impugnante.-

Tal situación indica el cumplimiento de la condición de habitabilidad, tanto en lo referente a los requisitos constructivos de la obra como también en lo referente a los servicios esenciales. En este último punto, se verifica no solo la existencia de las instalaciones correspondientes a los mencionados servicios -estuvieran o no conectados- sino también la presencia de signos inequívocos de la efectiva habitación del inmueble.-

El contribuyente no ha aportado prueba que desvirtúe el contenido del informe de inspección y la consecuente condición de habitabilidad del inmueble.-

Con relación a la condición del vencimiento del plazo de 30 días para denunciar las mejoras desde la finalización de la obra, el contribuyente sostiene que dicho plazo recién se habría cumplido el día 25/01/2019 y no en el año 2018. Ello así por cuanto el final de obra otorgado por la Dirección de Edificación de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán data del 10/12/2018, y en base al cómputo de días hábiles administrativos, concluye que el plazo venció en la fecha indicada.-

Corresponde señalar que la base argumental del agravio contiene una confusión entre dos conceptos diversos. De acuerdo al art. 10 de la Ley de Avalúo la declaración jurada de las mejoras deben ser presentadas dentro de los 30 días contados a partir de la fecha en que concluyan las obras correspondientes.-

La finalización de la obra se trata de un hecho jurídico en los términos del art. 257 del Código Civil y Comercial; mientras que el otorgamiento del final de obra es un acto administrativo en ejercicio del poder de policía de edificación, contenido en el Código de Planeamiento Urbano - Ordenanza N° 2648/98 y Ordenanza General de Construcciones N° 34/30 y modificatorias.-

La finalización de obra, en cuanto hecho jurídico es un acontecimiento objetivo que puede ser acreditado por cualquier medio de prueba.-

Por su parte, el otorgamiento del final de obra es un acto conclusivo de un procedimiento administrativo que contiene diversos actos previos, establecidos por el Manual de Procedimientos Dirección de Catastro y Edificación Capítulo I, Título 3: La declaración del hecho existente - La Obra Construida y Capítulo 2: Los Trámites, Numeral 1.3.5.2.C: donde indica que el *"final de obra que otorga la Municipalidad es la habilitación para el funcionamiento del edificio con el uso*





GESTION DE LA CALIDAD

RI-9004-9789



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



declarado. No implica responsabilidad alguna de la Administración sobre los métodos y técnicas constructivos ni sobre la calidad de los materiales y de la ejecución de las obras”.-

De las normas citadas surge que la finalización de la obra es un presupuesto factico para la iniciación del procedimiento que –luego de actos y trámites interlocutorios- concluirá con el otorgamiento del acto administrativo municipal del final de obra.-

De lo dicho podemos concluir que el acto administrativo que otorga el final de obra N°A08501, dictado en fecha 10/12/18 (según copia del plano de fs. 20); no acredita la fecha de la finalización fáctica de la obra establecida como inicio del plazo de 30 días para declarar las mejoras sobre el inmueble.-

La distinción entre un hecho jurídico y un acto administrativo surge clara de la doctrina: *“Hecho jurídico es, por lo tanto, cualquier evento al que el derecho le asigna una consecuencia jurídica. Es un criterio seguido por nuestro Código Civil, al establecer que los hechos son todos los acontecimientos susceptibles de producir alguna adquisición, modificación, transferencia o extinción de los derechos y obligaciones. Este precepto comprende no solo los hechos producidos por el hombre, sino también los de origen natural”. “Por acto administrativo ha de entenderse toda declaración, disposición o decisión de la autoridad estatal, en ejercicio de sus propias funciones administrativas, productora de un efecto jurídico”* (Marienhoff, Miguel; “Tratado de Derecho Administrativo”, Abeledo Perrot, T° II, Pg. 204 y260).-

Las normas que 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”*.-

Dr. JORGE E. PORSE BONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. 06/10 Expte. D.G.C.) que al momento de la inspección, el inmueble de propiedad del apelante presentaba mejoras en calidad de obra terminada, con influencia en la valuación del mismo.-

De igual modo, está demostrado que CON-FER S.R.L. no cumplió con el deber formal de presentar la Declaración Jurada comunicando a la D.G.C. la existencia de tales mejoras, dentro de los 30 días de la finalización de las obras.-

En consecuencia, se encuentra comprobada la configuración de la infracción establecida por el art. 84º 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 Nº 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 que el incumplimiento de los deberes formales consiste en 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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



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 S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1, Ley 11.683"; Sentencia del 05/11/1991 (Fallos 314:1376).-

JORGE E. ROSSE ZONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Al analizar el art. 84º 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 el antecedente factico de la infracción, consistente en la conducta omisiva respecto de la declaración de mejoras.-

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En segundo término, verificamos que 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 finalizadas en el año 2018. La condición de habitabilidad ha sido debidamente acreditada sin que la prueba consistente en el acto administrativo municipal de final de obra o la nota de factibilidad de la empresa eléctrica hayan aportado prueba relevante para desvirtuar la fecha de infracción establecida por el acto apelado.-

Respecto de las características individuales del inmueble el acto recurrido ha valorado las particularidades del bien, especialmente las condiciones reales del mismo al momento de la inspección, comparadas con las condiciones catastrales formales no modificadas. De dicha comparación surge la existencia de mejoras no declaradas consistentes en 2.044 mts. de superficie cubierta y 170 mts. de superficie semi-cubierta, lo que importa una valuación total de \$6.237.062,24 no declarados, que originaron un perjuicio fiscal de \$66.751,23 para el año 2019.-

En relación a la capacidad contributiva del infractor el acto ha valorado tanto la magnitud del emprendimiento inmobiliario como su valuación. Tal como lo reconoce la apelante, se trata de un emprendimiento inmobiliario, realizado por una sociedad comercial, con la finalidad de obtener renta. Son relevantes en la valoración de la capacidad contributiva, el carácter de empresa dedicada profesionalmente a desarrollos de la envergadura de la obra en cuestión, el impacto de las mejoras en la nueva valuación fiscal puesta en vigencia para el inmueble; la base imponible del bien correspondiente al año 2020; así como el impuesto que debió devengarse para a partir de la finalización de la obra, en contraposición al efectivamente ingresado. La envergadura e importancia de las mejoras realizadas surgen igualmente de los informes técnicos y fotográficos (fs. 06/10 Expte. D.G.C.), y también demuestran la capacidad contributiva del apelante. Estos elementos tampoco han sido desvirtuados por el impugnante.-

La omisión en declarar las mejoras no resulta justificable si se tiene en cuenta que el desarrollo inmobiliario implicó un proyecto empresario en el que tomaron parte diversos profesionales –dependientes del contribuyente– con



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9090-0769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



amplios conocimientos en materia catastral-inmobiliaria, que tuvieron intervención en el Anteproyecto, Proyecto y Dirección Técnica de la obra, según surge de los planos obrantes en autos (fs. 20 Expte D.G.C.).-

Resulta claro que el análisis de los parámetros reglados para la graduación de la penalidad –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 es 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 se muestra inconsistente con los parámetros considerados para su aplicación. El apelante no ha cumplido con dicha carga procedimental.-

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.-

Sin perjuicio de lo dicho, corresponde señalar que el quantum fijado por la Autoridad de Aplicación no luce irrazonable, ya que en virtud de los elementos normativos establecidos para su determinación, la aplicación de tres veces el monto del impuesto sobre una escala de diez veces posibles, no resulta excesiva o desproporcionada.-

Respecto de la graduación de la sanción en situaciones como la presente, se ha decidido: *“Al examen de las actuaciones administrativas por las que se desarrolló el sumario seguido contra la firma demandante se advierte que la Resolución N°... 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 arrimado por la actora a fin de desvirtuar la imputación efectuada en su contra; 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*

Dr. JORGE E. ROSSE PUNESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO VIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (\$...) y lo que debió de abonarse (\$...), 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 Lugenze S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad-Revocación" (Expte. Nº 354/15); Sentencia Nº 652 del 03/10/2018.-

En consecuencia, se confirma la sanción de multa equivalente a tres veces el importe del impuesto inmobiliario dejado e ingresar, por resultar acorde a la fecha de la infracción, las características individuales del inmueble y a la capacidad contributiva del infractor.-

V. Por las consideraciones que anteceden propongo NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CON-FER S.R.L., C.U.I.T. 30-59306067-1, en contra de la Resolución Nº 1060/2019 de la Dirección General de Catastro de fecha 17/05/2019. 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.-



GESTION DE LA CALIDAD

FI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN  
1925 Año del Bicentenario de la Independencia de la  
República Argentina

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 CON-FER S.R.L., C.U.I.T. 30-59306067-1, en contra de la Resolución Nº 1060/2019 dictada en fecha 17/05/2019 por la Dirección General de Catastro de la Provincia de Tucumán.-

**ARTICULO 2º: REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.-

**HÁGASE SABER**


FSC

  
**DR. JORGÉ E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**DR. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL

  
**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
**Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION