



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-3000-9768



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



SENTENCIA N° 249/2021

Expte. N° 728/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los *13* 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 **"S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN"** Expte. N° 728/926/2018 (Expte. D.G.C. N° 675/377/2018).-

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. Que con carácter previo corresponde mencionar las circunstancias extraordinarias a las que se encuentran sometidos los procesos radicados ante este Tribunal, que han producido consecuencias en diversos aspectos del procedimiento, debido a la suspensión de los plazos de tramitación.-

Por Decreto N° 260/2020 del Poder Ejecutivo Nacional se declaró la emergencia pública por el plazo de un año a partir de su entrada en vigencia.-

Mediante Decreto de Necesidad Urgencia N° 1/1 del 13/03/2020, y normas complementarias y modificatorias, el Poder Ejecutivo Provincial declaró la Emergencia Epidemiológica en todo el territorio de la Provincia. Como medida de aplicación se dictó el Decreto 611/1 de fecha 16/03/20; que ordenó importantes restricciones en la prestación de servicios del personal de la Administración Pública Provincial Centralizada y Descentralizada; que fue objeto de sucesivas prórrogas; por normas complementarias y modificatorias.-

Por Decreto 634/3 (ME) de fecha 28/03/2020 emitido por el Ministerio de Economía de la Provincia de Tucumán, se estableció que la Dirección General de Rentas no computará los plazos procedimentales correspondientes a los días

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

hábiles administrativos comprendidos entre el 17 y el 31 de Marzo de 2020, ambos inclusive. De igual modo, por Acordada N° 211/20 el Poder Judicial declaró asueto extraordinario por razones sanitarias a partir del día 17/03/20 hasta el día 31/03/20 inclusive, con suspensión de plazos procesales y administrativos, restringiendo la atención al público y asistencia del personal al lugar de trabajo. Dichas disposiciones fueron objeto de sucesivas prorrogas, por medio de normas modificatorias y complementarias.-

Las medidas aludidas se dictaron en virtud de la declaración de emergencia en materia de salud pública, con motivo de la pandemia por el brote del Coronavirus (Covid-19), declarada por la Organización Mundial de la Salud (OMS).-

Como consecuencia de lo dicho, con el objetivo de actuar en consonancia con lo dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional y Provincial; por el Poder Judicial de la Provincia y por el Ministerio de Economía; este Tribunal dictó las normas correspondientes a tal fin. En este sentido, por medio de las Resoluciones de Presidencia N° 50 del 19/03/20; N° 55 del 03/04/20; N° 56 del 14/04/20; N° 70 del 27/04/20; N° 74 del 26/05/20; 147 del 05/08/20; N° 160 del 26/08/20; y Acuerdo N° 12 del 25/09/20; se suspendieron todos los plazos procedimentales correspondientes a días hábiles administrativos entre el 17 de Marzo y el 24 de Mayo; entre el 03 al 28 de Agosto; y entre el 28 de setiembre y el 02 de octubre, todos ellos inclusive.-

La suspensión de los plazos implicó una adecuada garantía para los contribuyentes y para el fisco, a fin de resguardar el derecho de defensa de las partes, evitando el decaimiento de facultades, derechos y acciones en las que el transcurso del tiempo pudiera tener eficacia frustratoria.-

II.- El contribuyente S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS C.U.I.T. 30-50087523-9 deduce en forma simultánea, Recurso de Apelación ante este Tribunal y Recurso Jerárquico ante el Ministerio de Economía, en contra de la Resolución N° 1562/2018 de la Dirección General de Catastro de fecha 13/08/2018 obrante a fs. 48/50 del Expte. D.G.C. N° 675/377/2018. En ella se resuelve 1) No Hacer Lugar al Descargo y Planteo de Nulidad interpuestos. 2) Dejar Firme la Resolución N° 340/18, por la cual se puso en vigencia la nueva Valuación Fiscal del inmueble ubicado en Barrio Privado "Los Tipales", Lote N° 135, Yerba Buena, identificado con la siguiente



GESTION DE LA CALIDAD

RI-4000-9768



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



Nomenclatura Catastral: Padrón N° 4.675.903; Circunscripción: I; Sección: N; Lámina: 125; Parcela: 26J48H145, De acuerdo al siguiente detalle: Valuación Dcto. 3536/3 (ME), Valuación Terreno \$6.120.469,40; Valuación Mejoras: \$2.456.881,43; Valuación Total: \$8.577.350,83; Rige Año 2019. 3) Aplicar una multa de \$ 150.517,52, 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 Recurso de Apelación -deducido ante este Tribunal- impugna el artículo 3° de la resolución transcrita, por el que se impone la sanción de multa en los términos del art. 84 C.T.P. Dicho recurso tramita mediante expediente N° 728/926/2018 radicado originariamente ante este Cuerpo.-

El Recurso Jerárquico -deducido ante el Ministerio de Economía- impugna "en su totalidad" la mencionada resolución, respecto de la denegatoria de la reconsideración y de la nulidad interpuesta; como también respecto de la aplicación de la sanción de multa. Dicho recurso tramita en el expediente D.G.C. N° 675/377/2018 y su agregado expediente N° 1032/369/A/2018 ME.-

Planteada la cuestión de competencia para resolver el último de los recursos mencionados, la misma fue dirimida en favor de este Tribunal, mediante Dictamen Fiscal N° 0182 del 04/02/2019 (fs. 67 Expte. D.G.C). En opinión del Órgano Asesor, "A partir de lo normado por los artículos 127 y 134 de la Ley N° 5.121 y conforme a la pretensión de fs. 52/55 del Presidente del Directorio de S.A. Azucarera Justiniano Frías, corresponde que intervenga el Tribunal Fiscal de Apelación para la resolución del recurso, previa verificación de su procedencia formal".-

En ambas piezas recursivas -sustancialmente idénticas- el impugnante solicita que se declare la nulidad del acto administrativo por violación del derecho de defensa. Indica que la D.G.C. omitió abrir la causa a prueba, a pesar de haberlas ofrecido en tiempo oportuno. Manifiesta que las pruebas ofrecidas resultaban imprescindibles para dilucidar la controversia, consistente en la inexistencia de mejoras no declaradas; por lo que tal omisión acarrea un vicio insubsanable en el acto impugnado.-

Niega legitimación activa a la D.G.C. para aplicar sanciones referidas al Impuesto Inmobiliario. Afirma que a partir de sus respectivas reformas, los arts. 5 y 123 de la Constitución Nacional y los arts. 132, 135 y 139 de la Constitución

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

Provincial otorgan a las municipalidades la calidad de autónomas, lo que incluye el poder tributario. Expresa que dentro de dicho poder se encuentra la facultad de recaudar el impuesto inmobiliario, por lo que tales potestades no pueden ser ejercitadas por la Provincia.-

Solicita se declare la inconstitucionalidad del art. 84 C.T.P., atento a que el inmueble en cuestión se ubica dentro del territorio del Municipio de Yerba Buena, comuna que resulta competente para regular su régimen tributario-dominial. Expresa que la potestad sancionatoria otorgada a la D.G.C. por la norma mencionada resulta contraria a la autonomía municipal consagrada constitucionalmente.-

Respecto de la sanción de multa, sostiene que la misma carece de sustento, atento a que no habría cometido la falta que se le imputa, y por cuanto no se encontrarían reunidos los factores de atribución objetivo y subjetivo para su aplicación. De igual modo, sostiene que la aplicación de una multa equivalente a tres veces el impuesto inmobiliario dejado de ingresar resulta a todas luces irrazonable, en función de los parámetros de graduación de la pena contenidos en el art. 75 C.T.P.-

Afirma que la sanción resulta inaplicable por cuanto la misma es accesoria al acto administrativo principal. Explica que al encontrarse dicho acto recurrido por recurso jerárquico ante el Ministerio de Economía, este Tribunal solo podría pronunciarse sobre la multa una vez firme la resolución ministerial correspondiente al principal.-

Manifiesta que la acción penal se encontraría prescripta, en función de lo establecido por los arts. 59; 62 inc. 5); 63 y 67 del Código Penal.-

III.- A fs. 20/22 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Catastro contesta traslado del Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

La Autoridad de Aplicación manifiesta que resulta incongruente recurrir por dos vías –Recurso de Apelación y Recurso Jerárquico- un mismo y único acto administrativo, sea en carácter actual, subsidiario o concurrente.-

Respecto del planteo de inconstitucionalidad del art. 84 C.T.P., expresa que tal declaración es ajena a esta vía recursiva. Indica la competencia para declararla resulta exclusiva del órgano judicial.-

En relación a la prescripción, afirma que las actuaciones fueron iniciadas el 22/01/2018, por lo que el plazo legal no se encuentra cumplido. Aclara que el art. 54 C.T.P. establece un plazo de 5 años para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras previstas en el código. Afirma que de acuerdo al art. 56 del digesto, el cómputo del plazo comienza a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la infracción. Por las razones expuestas sostiene que la prescripción debe ser rechazada.-

IV.- Que a fs. 30/33 del expediente de cabecera, obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 707/19, por la que se abre la causa a pruebas. -

Dicha resolución toma en cuenta los agravios del Contribuyente respecto a la falta de apertura a pruebas en el procedimiento administrativo llevado a cabo ante la Autoridad de Aplicación. En consecuencia se proveen todos los medios ofrecidos, a efectos de garantizar su derecho de defensa.-

Se acepta la instrumental, reservándose para definitiva. Respecto de la prueba informativa, se dispone el libramiento de los oficios correspondientes, instruyendo al oferente a su confección y presentación ante Secretaria General de este cuerpo para su control y despacho. De igual modo, se intima al oferente y a la D.G.C. a designar los respectivos peritos agrimensores a cargo de la producción de la Prueba Pericial, y se cita a audiencia de orden para el día 23/09/2019 a hs 10:00 a tales efectos, bajo apercibimiento de ley.-

La resolución es debidamente notificada a las partes (fs. 34/37 Expte. de cabecera). La carga de designación de perito agrimensor solamente es cumplimentada por la D.G.C. (fs. 38 Expte. de cabecera), sin ser atendida por el apelante. La audiencia de orden se desarrolla en día y hora establecida, asistiendo solamente el perito designado por la D.G.C (fs. 45 Expte de Cabecera).-

En fecha 22/10/2019 se produce el informe actuarial sobre las pruebas ofrecidas y producidas y se dicta el llamamiento de autos en los términos del art. 152 C.T.P. (fs. 46 Expte. de cabecera).-

V.- Con carácter liminar, corresponde analizar la competencia de este Tribunal para resolver las cuestiones objeto de esta litis.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Se encuentran en juego un conjunto de normas procedimentales que establecen sendos canales recursivos, las que deben ser interpretadas para otorgar coherencia y funcionalidad al sistema impugnatorio.-

La determinación tributaria del impuesto inmobiliario se estructura de acuerdo al sistema de liquidación administrativa. Dicho sistema implica la fijación del quantum del tributo a partir de determinados datos provistos por el contribuyente, por terceros o por el propio órgano fiscal; prescindiendo de la autodeterminación en cabeza del sujeto gravado. El método determinativo está contemplado por el art. 94 inc. 3 del C.T.P., donde se indica que la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación tributaria *“Cuando este Código o las leyes tributarias especiales prescindan de la declaración jurada como base de la determinación”*.-

Respecto del sistema liquidatario la doctrina ha dicho que *“cuando así convenga, y lo requiera la naturaleza del gravamen, la administración tributaria tiene facultades para disponer ... la liquidación administrativa de la obligación tributaria, con fundamento en los datos que el propio contribuyente, los responsables y terceros han elaborado y aportado, como también con los propios datos que cuenta la Administración...En los casos en que fuere necesario obtener datos del contribuyente u obligado para practicar la liquidación administrativa, las normas establecen que esos datos serán aportados respetando los extremos de una declaración jurada”*. (Altamirano, Alejandro; *“Derecho Tributario – Teoría General”*; Marcial Pons; pg. 508).-

La base imponible del impuesto territorial se encuentra fijada por el art. 201 C.T.P. y consiste en la valuación fiscal, determinada por la D.G.C. Sobre dicha base se liquida el tributo aplicando las tasas e impuesto mínimo, según lo establece el art. 202 del mencionado digesto.-

En función del sistema descripto, la liquidación resulta una simple operación matemática, por lo que adquiere importancia fundamental la determinación de la base imponible a cargo de la D.G.C. Dicho procedimiento se encuentra instaurado por la Ley de Avalúo N° 7.971, que contempla las formalidades para la individualización de las características de los inmuebles, los casos en que procede la modificación y actualización de valores, el sistema de infracciones y sanciones, así como su impugnación.-



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



En lo que a este caso refiere, adquiere relevancia la modificación de la base imponible derivada del art.13 inc. 2 de la Ley 7.971, que determina el cambio de valuación originada en la incorporación o supresión de mejoras.-

En este punto, es indispensable la declaración de las modificaciones por parte de propietarios y poseedores. A tal efecto, el art. 10 de la ley les impone la obligación de presentar declaración jurada comunicando las mejoras, dentro de los 30 días de conclusión de las obras que impliquen modificaciones a la base.-

Corresponde señalar que el art. 13 de la norma catastral incluye causales de modificación de la valuación que no dependen de actividad alguna del contribuyente, y que derivan de un juicio técnico de la autoridad de aplicación (cambio de condiciones agroecológicas, actualización de valores unitarios o básicos, errores en la determinación de los parámetros de valuación), e incluso fundados en criterio de oportunidad, mérito y conveniencia.-

La jurisprudencia ha descripto el sistema determinativo del impuesto en los siguientes términos *"En el caso del impuesto inmobiliario, que se trata de un tributo directo, real y predeterminado, cuya estructura básica se sustenta en el Catastro Territorial, siendo indispensable el conocimiento de las propiedades con sus elementos de individualización física, sus connotaciones jurídicas y su valor económico (Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1985, pág. 698), su determinación es de oficio conforme aplicación de los artículos 94 inc. 3, 201 y 202 del Código Tributario. Su base imponible se constituye con la valuación del inmueble realizada por la Dirección General de Catastro conforme lo dispone el art. 210 de la Ley 5.121, "...estará constituida por el valor de los inmuebles, incluidas las mejoras adheridas al suelo en forma permanente, determinado de conformidad con las leyes de valuación y catastro, deducidos los valores exentos establecidos en este Código o en leyes especiales..."*, y para su liquidación, sobre dicha valuación se aplican las alícuotas que fija la ley impositiva, resultando como consecuencia de ello el "quantum" del tributo, a partir de la cual, la DGR emite las correspondientes boletas. En consecuencia, siendo la determinación del impuesto inmobiliario de oficio por la autoridad de aplicación, no está sometida a un procedimiento administrativo que requiera la intervención del contribuyente".

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO AMEZQUITA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Locaciones - Sala 2, *in re* "Provincia de Tucumán (D.G.R.) c/ Lizárraga María Fernanda s/ x Ejecución Fiscal", Sentencia N° 152 de fecha 28/04/2015.-

El art. 11 de la ley de avalúo establece el sistema sancionatorio por el incumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley -incluida la omisión de presentar la declaración jurada establecida por el art. 10- remitiendo a la aplicación del art. 84 C.T.P.-

Por su parte, el art. 16 y ss. de la norma catastral contempla el sistema de impugnación de la valuación realizada como consecuencia de las causales establecidas por el art. 13, estableciendo un recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación.-

Como puede verse, el procedimiento desarrollado en estas actuaciones es análogo al previsto por el C.T.P. respecto de la determinación del tributo y la imposición de sanciones establecido por los art. 99, 123 y 124 C.T.P. En efecto, ante la constatación del incumplimiento por el contribuyente de la presentación de la declaración jurada establecida por el art. 10 de la Ley de Avalúo, la D.G.C. dicta la Resolución N° 340/2018 por la que procede a la instrucción del sumario y a poner en vigencia la nueva valuación fiscal del inmueble.-

Contra dicha resolución el contribuyente deduce recurso de reconsideración, abriendo la etapa impugnatoria respecto de la valuación; y la sustanciación del sumario, con la presentación del correspondiente descargo. Es menester verificar que ambas pretensiones -impugnatoria y sumarial- tramitan en un mismo procedimiento y son objeto de una decisión unificada.-

La Resolución N° 1562/2018 concluye el procedimiento impugnatorio-sumarial; decidiendo confirmar la valuación fiscal e imponer la sanción de multa equivalente a tres veces el importe impuesto inmobiliario dejado de ingresar. -

El eje del análisis que corresponde realizar consiste en determinar cuáles son las vías recursivas que resultan aplicables para cuestionar dicha resolución.-

El art. 19 de la Ley 7.971 contempla el canal impugnatorio contra el acto administrativo por el cual la D.G.C. resuelve el recurso de reconsideración estableciendo que "*Los recursos contra los actos emanados de este organismo se sustanciara de conformidad al procedimiento y plazo fijado por la Ley Provincial de Procedimientos Administrativos N° 4.537, con excepción del plazo establecido en el art. 16*".-

Por su parte, respecto de las resoluciones en las que se fijan las bases de la liquidación administrativa del tributo, el art. 100 C.T.P. establece *"Cuando la ley encomienda la determinación a la administración, prescindiendo total o parcialmente del contribuyente, aquella deberá realizarse sobre base cierta. Solo podrán utilizarse indicios o presunciones en caso de imposibilidad de conocer los hechos. El contribuyente podrá impugnar la determinación así practicada invocando todos los fundamentos de hecho y de derecho que considere pertinentes..."*.-

Respecto de la multa establecida por el art. 84 C.T.P. el art. 124 del digesto establece que cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones podrán aplicarse en la misma resolución que resuelva tales impugnaciones. -

Por su parte, el art. 134 del C.T.P. indica *"Contra las resoluciones que dicte la Autoridad de Aplicación en los casos previstos por el artículo 99 y contra las que impongan multas, los sujetos pasivos o infractores podrán interponer -a su opción-, dentro de los quince (15) días de notificados, los siguientes recursos; 1) Recurso de Reconsideración; 2) Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, cuando fuese viable...El recurso del inciso 2) no será procedente respecto de las liquidaciones de intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen"*.-

En función de las normas citadas, corresponde verificar la naturaleza del acto administrativo impugnado, así como la posibilidad de que el mismo sea revisado por dos vías recursivas independientes. Aceptar la concurrencia de recursos tendría como consecuencia que un mismo acto sea revisado en forma concurrente por dos órganos con competencias, composición, independencia funcional y especificidades técnicas absolutamente diversas.-

Recordemos que la Resolución N° 1.562/2018 es impugnada por recurso jerárquico ante el Ministerio de Economía -respecto de la valuación-; y por recurso de apelación ante este Tribunal en lo que refiere a la sanción de multa. De igual modo, el contribuyente plantea la prejudicialidad en la resolución de la apelación de la multa, hasta tanto sea resuelto el recurso jerárquico respecto de la valuación, por ser aquella accesoria de esta.-

No existe duda en relación a la competencia de este Cuerpo para resolver la apelación respecto de la multa impuesta por la D.G.C.; sin embargo, es menester verificar la existencia de jurisdicción para pronunciarse sobre la valuación

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

establecida por aquella Dirección, y -en tal caso- el campo de aplicación que corresponde otorgar al recurso jerárquico contemplado por el art. 19 de la Ley 7.971.-

Un primer acercamiento a la funcionalidad de los canales procedimentales citados indica que jamás puede suponerse la inconsecuencia o la falta de previsión del legislador, por lo que corresponde acordar a cada uno de los recursos su propio ámbito de aplicación y finalidad específica.

En este sentido, el Superior Tribunal de la Nación ha decidido "*La exégesis de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional*". C.S.J.N. *in re* "Fiat Concord S.A.I.C. c/ Administración Nacional de Aduanas", Sentencia de fecha 25/06/1985 (Fallos: 307:993).-

Dicho esto, corresponde desentrañar la naturaleza jurídica del acto impugnado -en lo que a la valuación refiere-, a fin de verificar la vía procedimental que corresponde aplicar para su impugnación. Es menester recordar que la sustancia del acto cuestionado determina el canal formal de impugnación y no a inversa; atento al principio de instrumentalidad de las formas.-

La competencia de este Tribunal se abre ante la existencia de un acto con sustancia determinativa tributaria, de naturaleza sancionatoria y/o denegatoria de una pretensión de repetición. Ello surge en forma expresa del art. 12 del C.T.P.-

Según se indicó, el impuesto inmobiliario es de aquellos que se liquidan administrativamente, sin intervención del contribuyente, por aplicación del método establecido por los art. 201 y 202 C.T.P. Es por ello que la determinación del impuesto se traslada sustancialmente al procedimiento y acto por el que se fija su base de aplicación, consistente en la valuación del inmueble de acuerdo a lo establecido por la ley catastral.-

De este modo, el acto impugnado contiene el elemento determinativo sustancial del tributo, consistente en la fijación de la base de aplicación del impuesto, sobre el que luego se realizara una simple operación matemática sin



GESTION DE LA CALIDAD

RL-9000-9789



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



intervención del contribuyente. La relevancia tributaria del acto se ve confirmada por la propia normativa catastral, que otorga al Contribuyente amplias facultades para cuestionar la resolución de la autoridad de aplicación, contemplado la posibilidad de deducir reconsideración, ofrecer y producir pruebas.-

La trascendencia de este acto habilita la apertura de la competencia del Tribunal para revisar la fijación de la base del impuesto, como consecuencia de su naturaleza determinativa derivada del sistema de liquidación del tributo.-

Es pacífica la jurisprudencia administrativa y judicial respecto de la apertura de la competencia del Tribunal Fiscal ante la existencia de un acto con sustancia determinativa. En este sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación ha decidido: *"El Tribunal Fiscal es competente para entender en la apelación de una intimación de pago -en el caso, cursada a través de carta documento- pues aun cuando el Fisco prescindió del procedimiento instituido en los arts. 17 y siguientes de la ley 11.683 - T.O. 1998- el acto traduce una operación interpretativa y de cálculo propia de tal determinación atento que se describió en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida y la indicación del sujeto responsable"*. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A"; in re "Pescapuerta Arg. S.A." Sentencia de fecha 21/06/2002.-

En idéntico sentido se han pronunciado los órganos judiciales, resolviendo *"Es correcta la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal al declararse competente para entender en el recurso de apelación interpuesto contra la resolución que aceptó en forma parcial el recupero del impuesto al valor agregado solicitado por una sociedad por la realización de exportaciones, puesto que si bien la AFIP no realizó una determinación de oficio, realizó un procedimiento con características similares tendientes a dirimir si correspondía o no el recupero solicitado"*. CNCAF Sala V, in re "AMP San Juan S.A.", sentencia de fecha 20/02/2006.-

Otro elemento dirimente de la competencia de este Tribunal para pronunciarse sobre la impugnación de la valuación fiscal está constituido por la indivisibilidad del acto impugnado. Resulta evidente que un mismo acto no puede ser recurrido por dos vías diversas ante órganos diferentes, ya que tal proceder implicaría no solo el quebrantamiento de la indivisibilidad del acto resolutivo, sino también introducir una disfuncionalidad estructural en el sistema recursivo, con el

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. N. JORGE GILBERTO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

gravísimo peligro de dictarse sentencias contradictorias respecto de un único acto cuestionado, resultando gravemente comprometida la seguridad jurídica.-

Esta situación resulta confirmada por la pretendida prejudicialidad invocada por el contribuyente, en el sentido de no poder resolverse la apelación del recurso en contra de la aplicación de la multa, hasta tanto sea resuelto el recurso referido a la impugnación de la base imponible. Razones elementales de lógica jurídica y de orden práctico indican que el quebrantamiento de la unidad recursiva resulta irrazonable.-

Por otro lado, existen razones de carácter institucional y procedimental en virtud de las cuales, la apertura de la competencia de este Tribunal, otorga al recurrente mayores garantías que el recurso jerárquico contemplado por la ley de procedimiento administrativo. Ellas están dadas por la independencia orgánica de este cuerpo, que resuelve las causas sometidas a su conocimiento en calidad de tercero imparcial, con amplitud de debate y prueba; así como el efecto suspensivo del tributo durante la pendencia del recurso, establecido por el art. 135 C.T.P.-

Respecto de las garantías jurisdiccionales derivadas de la intervención del Tribunal Fiscal se ha dicho que *"su fundamento ha sido consagrar una de las garantías más importantes en favor del contribuyente a fin de asegurarle una discusión completa del caso ante aquel en forma previa al pago del tributo suspendiendo la obligación fiscal mientras pendan los procedimientos ante el Tribunal Fiscal. Así, se ha entendido que la decisión del aquel organismo jurisdiccional importa una presunción de verdad que justifica el pago del gravamen con motivo de la transferencia del caso de la esfera administrativa a la judicial, de modo que la recaudación de los dineros públicos no se vea injustamente demorada, respetándose por lo demás, y en sus más amplias consecuencias, el principio constitucional de la separación de poderes"*. C.S.J.N in re "Nidera S.A. c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", Sentencia de fecha 08/03/2016 (Fallos 339:260).-

Resultando clarificada la competencia de este tribunal para pronunciarse respecto de la fijación de la base del impuesto establecida por la D.G.C., corresponde verificar la funcionalidad y campo de aplicación del recurso jerárquico establecido por el art. 19 de la Ley Catastral, y su relación con el recurso de apelación que se tramita ante este Órgano Jurisdiccional.-



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9760



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



Los actos administrativos pueden ser impugnados por dos casuales: por razones de ilegitimidad, o de oportunidad, mérito y conveniencia. El art. 57 L.P.A. establece: *“Los actos administrativos de alcance individual, así como también los de alcance general, a los que la autoridad hubiere dado o comenzado a dar aplicación, podrán ser impugnados por medio de recursos administrativos en los casos y con el alcance que se prevé en el presente título. Los recursos podrán fundarse tanto en razones vinculadas a la legitimidad, como a la oportunidad, mérito o conveniencia del acto impugnado o al interés público”*.-

El cuestionamiento por razones de ilegitimidad implica la impugnación del acto por contener un vicio en alguno de sus elementos, con agravio a los derechos subjetivos o intereses legítimos del administrado. Esta causal implica una contradicción del acto con el bloque de juricidad al que debe adecuarse.-

Por su parte, la refutación de un acto fundada en razones de oportunidad, mérito o conveniencia implica que el mismo no resulta adecuado para la consecución del interés público, sea por haber cambiado las circunstancias de hecho tenidas en cuenta al emitir el acto, por el cambio del derecho objetivo con posterioridad a dicha emisión o por la mutación del interés público que determino su emisión. En este caso no existe ilegitimidad.-

El cuestionamiento del acto por razones de oportunidad solo puede ser revisado por la autoridad administrativa jerárquica, y en ningún caso abre la competencia jurisdiccional, por ser tales razones ajenas a dicha revisión. Por el contrario, la impugnación por razones de ilegitimidad, genera un caso o causa que - por su contenido- es esencialmente revisable por los órganos jurisdiccionales.-

Respecto de las facultades jurisdiccionales para la revisión de los actos administrativos se ha decidido *“Las decisiones adoptadas sobre la base de criterios de oportunidad, mérito o conveniencia tenidos en cuenta al momento de su dictado no son susceptibles de revisión judicial y sólo corresponde a los jueces controlar la legitimidad del obrar de las autoridades administrativas, no estando facultados para sustituirse a ellas en la valoración de las circunstancias ajenas al campo de lo jurídico”*. C.S.J.N. in re “Rodríguez, Rafael Antonio y otros c/ Consejo Nacional de Educación Técnica s/ empleo público”, Sentencia de fecha 02/04/1998 (Fallos 321:663).-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En función del análisis realizado queda perfectamente delineada la funcionalidad de los medios impugnatorios con los que cuenta el contribuyente contra el acto administrativo por el cual la D.G.C. resuelve el recurso de reconsideración establecido por el art. 16 y ss de la ley de avalúo. En caso de cuestionarse dicho acto por razones de ilegitimidad en la fijación de la valuación del inmueble, será competente este Tribunal. Por el contrario, si el cuestionamiento se funda en razones de oportunidad, mérito y conveniencia en la fijación de la base, dicho recurso deberá tramitar por el recurso jerárquico establecido por la ley de procedimiento administrativo. Los mencionados recursos no son optativos para el contribuyente, sino que la distinción descansa en la naturaleza de la impugnación, ya que este Tribunal tiene vedado pronunciarse sobre cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia y solo resulta competente para revisar casos o causas donde se ventile la ilegitimidad del acto.-

Por lo dicho, y en concordancia con el Dictamen Fiscal 182 del 04/02/2018 (fs. 67 Expte. G.G.C.), este cuerpo resulta competente para pronunciarse respecto de la impugnación de la nueva valuación puesta en vigencia por la autoridad catastral, así como respecto a la aplicación de la sanción de multa contenida en la Resolución N° 1562/2018 de la D.G.C. Ambas cuestiones deben ser resueltas en forma conjunta.-

VI. Respecto del fondo de la cuestión, corresponde señalar que las presentes actuaciones se inician como consecuencia de la inspección de oficio de fecha 29/01/2018, realizada por el Departamento de Valuación de la D.G.C., sobre el inmueble padrón N° 4.675.903, Matrícula 7713B, Orden 4580, Circ. I, Secc. N, Mza/Lam 125, Parc 26J48H145, Lote 135, de propiedad del apelante (fs. 9/11 Expte. D.G.C.). La inspección detecta que existen mejoras no declaradas consistentes en obra nueva terminada (vivienda), derivadas de la realización de obras accesorias, verificándose 12.190 m² de Pavimento Rígido con una antigüedad de la obra año 2016.-

El art. 30 del Decreto N° 3264/3 ME (Manual de Valuaciones) establece "*Será objeto de cálculo valuatorio fiscal toda edificación o mejora de carácter permanente que con destino a vivienda, comercio, industria, u otras dentro de su tipo y características, se hubieran incorporado a inmuebles urbanos o rurales, siempre y cuando las mismas presenten condiciones de habitabilidad o de habilitación*".-



GESTION DE LA CALIDAD

RI-6100-9769



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



En consecuencia, por Resolución N° 340/2018 del 09/03/2018 (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 Valor de Terreno \$6.120.469,40; Valor de Mejoras \$2.456.881,43; Valor Total \$8.577.350,83.-

El contribuyente deduce recurso de reconsideración contra la valuación fiscal y formula descargo respecto del sumario.-

Según se indicó, la Resolución N° 1562/2018 resuelve el recurso deducido dejando firme la valuación; y aplica al recurrente una multa de \$150.517,52; equivalente a tres veces el importe de impuesto inmobiliario dejado de ingresar. Dicho acto administrativo es debidamente notificado.-

El contribuyente deduce recurso jerárquico respecto de la valuación y recurso de apelación respecto de la sanción de multa. De acuerdo a los considerandos expuestos en el acápite V. corresponde a este Tribunal el tratamiento y resolución conjunta de ambas pretensiones recursivas.-

A) Respecto de la Valuación Fiscal: El apelante se agravia por la falta de apertura a pruebas durante el procedimiento sustanciado ante la D.G.C. Sostiene que existe una flagrante violación de su derecho de defensa y del debido proceso. Indica que a pesar de haber ofrecido las pruebas que hacen a su derecho en tiempo oportuno, la D.G.C. le impidió producirla.-

Al respecto corresponde señalar que no existe agravio al derecho de defensa si su eventual restricción durante el procedimiento administrativo resulta subsanada durante el trámite jurisdiccional posterior, habilitándose la producción de las pruebas previamente denegadas.-

Según se indicó, mediante Sentencia N° 707/19 dictada por este Tribunal en fecha 09/09/2019 (fs. 30/33 Expte. de cabecera), se proveyeron todos los medios probatorios ofrecidos por las partes, atendiendo a la queja del apelante respecto de la falta de apertura a pruebas por parte de la D.G.C.-

De las constancias de autos surge que el recurrente hizo abandono de las medidas probatorias ofrecidas, ya que no acompañó los oficios tendientes a la producción de la prueba informativa (Art. 3° B Sentencia); ni tampoco concurrió a la audiencia de orden tendiente a la producción de la prueba pericial (Art. 3° D Sentencia y Acta de Audiencia de fs. 45 Expte. de Cabecera).-

Dr. JORGE F. BOSSÉ PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La provisión en esta instancia de todos los medios probatorios ofrecidos y la falta de interés demostrada por el apelante en su producción; dejan sin sustento el agravio referido a la violación del derecho de defensa y desvirtúa su pretensión de nulidad.-

Al respecto el Superior Tribunal de la Nación ha decidido "*En tales condiciones, la denegación del peritaje en sede administrativa, que ulteriormente fue admitido y producido, no es idónea, por sí misma, para configurar un vicio de tal entidad como para declarar la nulidad del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, este Tribunal ha sostenido en reiteradas oportunidades que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente, de modo que, habiéndose producido el peritaje contable en esta instancia, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante*". C.S.J.N. *in re* "Formosa, Provincia de (Banco de la Pcia. de Formosa) c/Dirección General Impositiva s/impugnación de Resolución", Sentencia de fecha 16/12/2008 (Fallos 331:2769).-

Corresponde ahora tratar los agravios del apelante referidos a la puesta en vigencia de la nueva valuación del inmueble por parte de la D.G.C. En este punto es menester analizar los elementos de juicio que puedan acreditar la inexistencia de los presupuestos establecidos por la norma catastral para la modificación de la valuación, o la irrazonabilidad de los valores establecidos.-

El acto administrativo impugnado indica que la modificación de la valuación del inmueble en cuestión tiene como fundamento el art. 13 inc. 2) y 4) de la ley 7971, que establece "*La valuación de los inmuebles podrá ser modificada únicamente en los siguientes casos:...2) Incorporación o supresión de mejoras...4) Por cambio de los niveles de infraestructura...*".-

En su declaración jurada original el propietario denuncia las características particulares del inmueble (fs. 37 Expte. D.G.C.), donde se verifica que en relación al lote N° 135 del Barrio los Tipales –correspondiente a espacios verdes y portería- solo denuncia una superficie cubierta de 32,35 m² y superficie semicubierta de 100,18 m². Dicha declaración fue presentada por el propietario en fecha 08/11/2012, con vigencia a partir del año 2013.-

Por su parte obra en autos el Informe Técnico elaborado a partir de la Inspección de oficio realizada por el Departamento de Valuación de Autoridad de



GESTION DE LA CALIDAD

IR-9000-0769



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



Aplicación (fs. 8/11 Expte. D.G.C.), que detecta la existencia de 12.190 m2 de pavimento rígido sin declarar, estado bueno, con una antigüedad al año 2016.-

El plano correspondiente a las áreas comunes en las que se detecta el pavimento rígido (fs. 11 Expte. D.G.C.) se corresponde con el plano acompañado por el apelante al impugnar la valuación (fs. 31 Expte. D.G.C.), donde dicha superficie se identifica como "servidumbre de paso".-

La Inspección ocular realizada por el Departamento de Valuación de la D.G.C. y su anexo documental fotográfico (fs. 33/34), confirman la existencia de las mejoras de infraestructura antes señaladas.-

Al fundar el recurso de reconsideración contra la valuación puesta en vigencia por la Resolución N° 340/18 el contribuyente afirma que la determinación de mejoras no declaradas *"no se corresponden con la realidad y carece de sustento alguno, toda vez que el padrón en cuestión corresponde a calles, espacios verdes y portería del barrio Los Tipales, cuyo plano fue oportuna y debidamente aprobado por la Dirección de Catastro, y respecto al cual no se realizó mejora alguna"*.-

Sin embargo, las constancias relevadas en la causa, consistentes en la declaración jurada originaria, la inspección de oficio y la inspección ocular llevada a cabo por el Departamento de Valuación de la D.G.C., sumado al plano acompañado por el apelante; dan cuenta de la existencia de mejoras no declaradas por el propietario del inmueble, consistentes en 12.190 m2 de pavimento rígido sin declarar.-

De ello se colige que el impugnante no ha cumplido con la carga impuesta por el art. 17 de la Ley Catastral, que establece como requisito esencial de admisibilidad para la impugnación de la valuación fiscal, que se expongan los fundamentos de la impugnación y se acompañe la correspondiente prueba documental.-

Con posterioridad tampoco produjo prueba alguna de las que fueron proveídas, tendientes a desestimar la existencia, superficie, estado o valuación de las mejoras.-

En consecuencia, corresponde no hacer lugar a la impugnación de la valuación deducida por el contribuyente, confirmando la misma en los términos de la resolución recurrida.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

B) Respecto de la Sanción de Multa: Corresponde en consecuencia resolver la apelación respecto de la sanción de multa impuesta por la Resolución N° 1562/18.-

En primer término, el apelante se agravia sosteniendo la falta de legitimación de la Provincia de Tucumán – Dirección General de Catastro, para sancionar cualquier infracción relacionada con el impuesto inmobiliario. Argumenta que a partir de la reforma de la Constitución Nacional de 1994 y Constitución Provincial de 2006, se ha consagrado la autonomía municipal, lo que implicaría el otorgamiento a la Municipalidad de Yerba Buena, de la potestad impositiva inmobiliaria y la consecuente potestad sancionatoria.-

Como consecuencia sostiene que es nula la resolución de la D.G.C. que ejerce potestades sancionatorias derivadas con incumplimientos de deberes formales relacionados con el impuesto inmobiliario, por invadir la autonomía del municipio antes mencionado.-

El sistema constitucional argentino contempla al estado municipal como una entidad de carácter necesario, pero de ningún modo diseña sus competencias y atribuciones, las que quedan englobadas dentro de los poderes retenidos por las respectivas provincias. Las bases del régimen municipal se encuentran en los art. 5 y 123 de la Constitución Nacional, estableciendo este último la potestad provincial para regular el alcance y contenido del orden institucional, político, administrativo, económico y financiero de sus municipios.-

Al respecto el Superior Tribunal de la Nación ha decidido "*Que en lo relativo al alcance y límites de las facultades municipales, ha señalado esta Corte que éstas surgen de la Constitución y las leyes provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras (art. 31, Constitución Nacional). La Constitución Nacional se limita a ordenar el establecimiento del régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias (art. 5°), pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico-financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales*"



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



C.S.J.N. in re "Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe s/Inconstitucionalidad", Sentencia de fecha 06/04/1991 (Fallos 314:495).-

En consecuencia, resulta inadmisibles la pretensión del apelante en el sentido de que la D.G.C. carece de facultades para imponer sanciones en materia infraccional inmobiliaria. Dichas facultades le fueron otorgadas al órgano provincial por la Ley 5121, mientras que los estados municipales carecen de aquellas, de acuerdo a la configuración del régimen comunal, establecido por la Provincia mediante la Ley 5529 Orgánica de Municipalidades.-

En segundo término, el apelante sostiene que la acción para aplicar la multa se encontraría prescripta. Afirma que ello deriva de la aplicación a la especie de los art. 62, 63 y 67 del Código Penal.-

De acuerdo a la primera de las normas citadas, la acción penal se prescribe a los dos años cuando se tratare de hechos reprimidos por multa. El art. 63 del digesto establece que la prescripción de la acción empezara a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si fuese continuo, en que cesó de cometerse. Finalmente, el art. 67 del código dispone que la prescripción se interrumpe por el dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme.-

Existe consenso general respecto del carácter penal de las infracciones y sanciones tributarias, lo que implica la aplicación de los principios, figuras e institutos penales a la materia infraccional tributaria. En este sentido se ha dicho que *"el carácter claramente punitivo de las sanciones tributarias nos hace adherir a la corriente doctrinaria que unifica ontológicamente el ilícito tributario con el ilícito penal. La identidad cualitativa es indudable sin perjuicio de que puedan aparecer ciertos matices cuantitativos que provoquen un grado de particularismo, en lo represivo fiscal, que no obstante no conmueve su naturaleza penal"*. (Altamirano, Alejandro; "Derecho Tributario – Teoría General"; Marcial Pons; pg. 680).-

Para resolver la cuestión planteada, corresponde dirimir el carácter de la infracción cometida por el contribuyente, y en función de tal naturaleza, analizar el instituto de la prescripción respecto de la acción punitiva.-

La infracción cometida por el contribuyente consiste en omisión de presentar la declaración jurada denunciando las mejoras introducidas en el inmueble, dentro de los treinta días de finalización de las obras. El elemento finalista de la sanción

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

consiste en penar el incumplimiento del deber formal por cuanto impide la correcta determinación del impuesto inmobiliario.-

Mientras la declaración jurada de mejoras no sea presentada, el fisco se verá impedido de establecer el tributo adeudado en función de la real capacidad contributiva de su titular. Ello surge evidente de la base de cálculo de la sanción a aplicarse, consistente en el importe del impuesto inmobiliario dejado de ingresar.-

De acuerdo a la materialidad del hecho –omisión de declaración- la infracción se prolonga hasta tanto dicha declaración sea presentada, o en su caso hasta el momento en que la D.G.C. proceda a determinar de oficio las características particulares del inmueble, ante la omisión del contribuyente.-

En consecuencia, la infracción encuadra en la categorización penal de delito o infracción continuada. Las características de la figura son a) repetición de actos que integran una conducta única por homogeneidad de su estructura temporal, espacial o anímica; b) violación de una misma disposición legal, consistente en el perjuicio a un mismo bien jurídico protegido y c) unidad de designio o resolución, consistente en la situación subjetiva del infractor de continuar realizando el ilícito. (Núñez, Ricardo C., “Tratado de Derecho Penal”, Lerner, Tomo II, pg. 227 y ss.).-

Tales caracteres se presentan en la infracción sancionada en autos ya que existe una prolongación voluntaria en la omisión de presentar la declaración jurada de las mejoras, que transgrede el deber formal establecido por el art. 10 de la Ley 7971, e impide una adecuada recaudación de la renta inmobiliaria.-

De acuerdo al art. 63 del código penal, la prescripción de la acción empezara a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si fuese continuo, en que ceso de cometerse. En el caso de autos, la infracción cesa desde el momento en que el contribuyente presenta su declaración jurada o desde que la autoridad de aplicación determina de oficio las características del inmueble.-

En consecuencia, la prescripción de la acción para la imposición de la multa comenzó a correr desde la fecha de la Resolución N° 340/2018, dictada el 09/03/2018 (fs. 19 Expte. D.G.C.), ya que con el dictado de dicho acto cesó la infracción continuada del contribuyente, consistente en la omisión de declarar las mejoras realizadas.-



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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



La sanción fue impuesta mediante Resolución N° 1562/2018 de fecha 13/08/2018 (fs. 48 Expte D.G.C.), por lo que el plazo de prescripción de la acción no se encontraba cumplido.-

Ello sin perjuicio de señalar que mediante la Ley 8964 se reformaron los art. 54 y 56 del C.T.P. De acuerdo a la primera norma, el plazo para aplicar y hacer efectivas las multas se prescriben por el plazo de cinco años, mientras que el segundo artículo establece que el termino para aplicar multas comenzara a correr desde el primero de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.-

En consecuencia, el agravio referido a la prescripción de la acción para imponer la sanción debe ser rechazado.-

Corresponde finalmente avocarnos al agravio referido a la improcedencia de la multa y al cuestionamiento de su razonabilidad.-

El art. 10 de la Ley 7971 establece "Las características particulares de los inmuebles se determinarán a partir de las Declaraciones Juradas de 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...". Por su parte el art. 11 de la ley catastral establece "En caso de incumplimiento de las obligaciones emergentes de la presente ley por parte de los responsables propietarios o poseedores a título de dueño de inmuebles, será de aplicación las disposiciones del artículo 77 ter de la ley N° 5121 y sus modificatorias (Código Tributario de la Provincia)". Es menester aclarar que el art. 77 ter es actualmente el art. 84 C.T.P.-

Según lo expuesto al momento de analizar la impugnación de la valuación, se encuentra acreditado en autos que el contribuyente no cumplió con la obligación de declarar las mejoras de infraestructura del inmueble, consistentes en 12.190 m2 de pavimento rígido, dentro de los 30 días corridos a partir de la conclusión de la obra. Ello surge de documentación acompañada por la Autoridad de Aplicación (fs. 8/11 y 33/34 Expte. D.G.C) y de la adjuntada por el propio apelante (fs. 31 Expte. D.G.C).-

El art. 84 C.T.P. establece "Ante la omisión de los titulares de los inmuebles obligados a presentar declaración jurada que determine sus características

Dr. JORGE E. ROSSI, PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON, VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.R.N. TORRE GUSTAVO JIMENEZ, VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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...”.-

El recurrente no ha acompañado ni producido prueba alguna que desvirtúe el volumen métrico o la valuación de las mejoras comprobadas por los elementos documentales antes mencionados. Ello implica que debe confirmarse la base de cálculo de la sanción, consistente en el monto del impuesto inmobiliario dejado de ingresar.-

La doctrina ha señalado que 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 tornarí­a 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*



GESTIÓN DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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



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 fáctico 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 el quantum 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 conducta omisiva respecto de la declaración de mejoras.-

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 construidas en el año 2016. La demora no resulta justificable si se tiene en cuenta que el desarrollo inmobiliario implicó un emprendimiento empresarial, en el que tomaron parte diversos profesionales con amplios conocimientos en materia catastral-inmobiliaria, que incluso tuvieron intervención previa en la presentación de los planos y documentación que obra en las actuaciones (fs. 31/37 Expte D.G.C.).-

Respecto de las características individuales del inmueble, el acto recurrido indica que el mismo está ubicado en Barrio Privado Los Tipales, Dto. Yerba Buena, Lote 135; posee mejoras declaradas de 32,35 m2 de superficie cubierta y 100,18 m2 de superficie semicubierta, consistentes en edificio de vigilancia y servicio.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Asimismo, determina la existencia de 12.190 m² de pavimento rígido sin declarar, con antigüedad de obra 2016, afectados a servidumbre de paso – caminería del barrio cerrado. 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 del emprendimiento inmobiliario al que las mejoras acceden; el carácter de empresa dedicada profesionalmente a desarrollos de la envergadura del barrio en cuestión, el impacto de las mejoras en la nueva valuación fiscal puesta en vigencia para el inmueble; la base imponible del fundo correspondiente al año 2019; 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. 08/11; 31; y 33/34 Expte. D.G.C.), y también demuestran la capacidad contributiva del apelante. Estos elementos tampoco han sido desvirtuados por el impugnante.-

De este modo, 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 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. Tomando en consideración los elementos normativos establecidos para su fijación; la aplicación de tres veces el



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-976D



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



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 arrojado 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 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 la 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 Luguenze S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad-Revocación” (Expte. N° 354/15); Sentencia N° 652 del 03/10/2018.-

En consecuencia, se confirma la sanción de multa equivalente a tres veces el importe del impuesto inmobiliario dejado de ingresar, por resultar acorde a la fecha

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

Dr. JOSE ALBERTO LEONI
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

de la infracción, las características individuales del inmueble y a la capacidad contributiva del infractor.-

VII. Por las consideraciones que anteceden propongo DECLARAR LA COMPETENCIA de este Tribunal para pronunciarse sobre la impugnación de la valuación fiscal puesta en vigencia por la Autoridad de Aplicación respecto del inmueble objeto de la Litis. Asimismo, NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS C.U.I.T. 30-50087523-9, en contra de la Resolución N° 1562/2018 de fecha 13/08/2018. En consecuencia CONFIRMAR la valuación fiscal establecida en el Artículo 2° y la sanción de Multa aplicada por el art. 3° de la Resolución N° 1562/2018 dictada en fecha 13/08/2018 por la Dirección General de Catastro de la Provincia de Tucumán. 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 1°: DECLARAR LA COMPETENCIA de este Tribunal para pronunciarse sobre la impugnación de la valuación fiscal puesta en vigencia por la Autoridad de Aplicación respecto del inmueble ubicado en Barrio Privado "Los Tipales", Lote N° 135, Yerba Buena, identificado con la siguiente Nomenclatura Catastral: Padrón N° 4.675.903; Circunscripción: I; Sección: N; Lámina: 125; Parcela: 26J48H145.-

ARTICULO 2°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS C.U.I.T. 30-50087523-9, en



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9006-9789



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



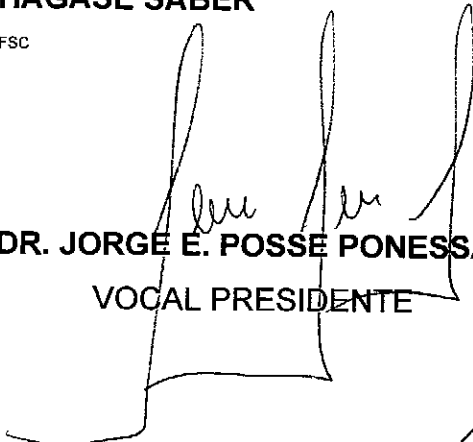
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN
7200-Año de la Independencia de la Provincia de Tucumán

contra de la Resolución N° 1562/2018 de fecha 13/08/2018. En consecuencia CONFIRMAR la valuación fiscal establecida en el Artículo 2° y la sanción de Multa aplicada por el art. 3° de la Resolución N° 1562/2018 dictada en fecha 13/08/2018 por la Dirección General de Catastro de la Provincia de Tucumán.-.

ARTICULO 3°: REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HÁGASE SABER

FSC


DR. JORGE 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