



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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



SENTENCIA N° 331/2021

Expte. N° 229/926-2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 10 días del mes de SEPTIEMBRE 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 Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 229/926-2020 (Expte. N° 11753/377-2019-DGC)";

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.-

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 46 del Expte. DGC N° 11753/377/2019 el Señor José Frías Silva, en su carácter de Presidente del Directorio de S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS, tal como lo acredita en autos, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° 701/20 de la Dirección General de Catastro de fecha 13.05.2020 obrante a fs. 42/43 del expte. mencionado. La Resolución N° 701/20 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR AL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN Y NULIDAD** interpuesto por el Sr. José Frías Silva en calidad de Presidente del Directorio de S.A. Azucarera Justiniano Frías, de la Resolución N° 1566/2019 del 05 de Julio de 2019, quedando **FIRME** la misma en todos sus términos. 2°.- **NOTIFICAR** lo resuelto al Dpto. Sumarios y multas, al Dpto. Valuación a sus efectos, y **CON COPIA** de la presente Resolución al Sr. José Frías Silva en calidad de Presidente del Directorio de S.A. Azucarera Justiniano Frías en el domicilio constituido de Avda. Presidente Perón N°2300, complejo Altercity, Torre 2, Piso 1, Oficina 5, Yerba Buena, a sus efectos; 3°.- **ARCHIVARSE.**"

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

El contribuyente en su Recurso presentado el 08.07.2020 a fs.46 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

Expresa que la DGC resolvió de manera automática, olvidando que la misión fundamental de la Administración es la búsqueda de la verdad jurídica material. La DGC pretende poner en vigencia una nueva valuación, sin que pueda impugnar la manera y forma de cálculo de la misma.

Argumenta que desconoce cual es el informe técnico en que la Autoridad de Aplicación basa la prueba y fundamentación de la Resolución apelada, por lo que asevera que la Resolución en crisis se encuentra teñida de nulidad puesto que carece de motivación y fundamentación.

La Nulidad es ostensible ya que la DGC puso en vigencia nueva valuación violando de manera flagrante y manifiesta su derecho de defensa.

Cuestiona también, la legitimidad de la DGC para determinar el supuesto impuesto omitido, tributo que tendría que ser eventualmente determinado por la Dirección de Rentas de la Provincia, que en rigor de la verdad es la encargada de determinar y recaudar el impuesto inmobiliario, no así la DGC, organismo encargado de determinar uno de los parámetros del impuesto como es la base imponible.

Ofrece prueba pericial, a fin de que el perito agrimensor efectúe un informe relativo a la valuación en cuestión, y el modo de determinación por la autoridad de aplicación.

II. La Dirección General de Catastro, en fojas 48/49 del Expte. Nº 11753/377-2019, contesta traslado del recurso. La DGC pone de manifiesto que conforme disposición expresa del artículo 134 del Código Tributario Provincial, en la presente investigación sumaria, solo resulta viable interponer recurso de apelación ante el Tribunal fiscal, contra la Resolución que imponga multa.

Ponderando que la Resolución atacada no reviste tal naturaleza corresponde el rechazo *in limine* del recurso de apelación y nulidad deducido.

III. A fojas 10/12 del Expte. Nº 325/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria Nº 91/21 de fecha 11.03.2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y dispone la apertura a prueba de la presente por el término de veinte



GESTION
DE LA CALIDAD

RS-9000-3760



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

días. En la mencionada Sentencia interlocutoria se expresa: **"3º A LAS PRUEBAS DE S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS: A) Prueba Pericial:** no habiendo cumplido con la carga impuesta por el art 23 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación, intímese al apelante a fin de que en el plazo perentorio de 48 hs. designe perito de parte agrimensor que realizará la prueba, denunciando el domicilio del mismo, en el radio de San Miguel de Tucumán. Asimismo, intímese a la Dirección General de Catastro al cumplimiento de la carga impuesta por el art 23 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación, y en consecuencia en el plazo perentorio de 48 hs. designe el profesional que asistirá a la pericia, fijando su domicilio en la sede de la D.G.C. La pericia deberá ser practicada de conformidad con el art. 24 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación. A tal efecto los peritos deberán concurrir a la audiencia de orden fijada para el día 13/05/2021 a hs 10:00, o subsiguiente hábil en caso de feriado. El perito propuesto por el apelante deberá concurrir bajo apercibimiento de tener por desistido el medio probatorio en caso de incomparencia. El perito propuesto por la autoridad de aplicación deberá concurrir bajo apercibimiento de practicarse la pericia sin su participación en caso de incomparencia, sin perjuicio de comunicar tal situación a la D.G.C., a los fines que hubiere lugar. Los peritos deberán pronunciarse sobre los siguientes puntos de pericia: la valuación en cuestión y el modo de determinación por la autoridad de aplicación. Para elaborar su dictamen, los peritos deberán asimismo compulsar las constancias, inspecciones, documentación e informes técnicos obrantes en el Expte. D.G.C. N° 11753/377/2019.-"

La misma fue debidamente notificada a la Autoridad de Aplicación en fecha 07/05/2021 (fs. 13) y al contribuyente en fecha 10/05/2021 (fs. 14).

A fojas 15 se labra Acta de Audiencia de peritos, dejando constancia que nadie concurre.

A fs. 16 se informa que, abierta la causa a prueba y debidamente notificadas ambas partes, ninguna de ellas dio cumplimiento con la referida intimación, así como tampoco han concurrido a la audiencia fijada. En virtud de lo expuesto, mediante proveido de fecha 19/05/2021 se tiene al contribuyente por desistido del medio probatorio oportunamente intentado y en consecuencia se ordena pasen los autos a conocimiento del Tribunal.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.H. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. En virtud de que en la Resolución apelada no existe multa impuesta, sólo se confirma la nueva valuación, situación que es apelada por el contribuyente ante este Tribunal, con carácter liminar, corresponde analizar la competencia de este Tribunal para resolver las cuestiones objeto de esta Litis.

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 liquidatorio 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9080-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2011-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

En función del sistema descrito, 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.

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 descrito 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*

[Handwritten signature]
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

[Handwritten signature]
D.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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”. Excma. Cámara Civil en Documentos y 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° 1566/2019 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° 701/2020 concluye el procedimiento impugnatorio- sumarial; decidiendo confirmar la valuación fiscal y la instrucción de sumario. El eje del análisis que corresponde realizar consiste en determinar cuáles son las vías recursivas que resultan aplicables para cuestionar dicha resolución.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-9786



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

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 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

por dos vías diversas ante órganos diferentes, ya que tal proceder implicaría no solo el quebrantamiento de la indivisibilidad del acto resolutorio, sino también introducir una disfuncionalidad estructural en el sistema recursivo, con el 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, 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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera*

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.

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, merito 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

[Handwritten signature]
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

[Handwritten signature]
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Nacional de Educación Técnica s/ empleo público”, Sentencia de fecha 02/04/1998 (Fallos 321:663).-

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, este cuerpo resulta competente para pronunciarse respecto de la impugnación de la nueva valuación puesta en vigencia por la autoridad catastral.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° 701/20 de fecha 13.05.2020, resulta ajustada a derecho.

Respecto del fondo de la cuestión, corresponde señalar que las presentes actuaciones se inician como consecuencia de la inspección de oficio de fecha 22/05/2019, realizada por el Departamento de Valuación de la D.G.C., sobre el inmueble padrón N° 65.563, Matrícula 60352, Orden 122, Circ. II, Secc. B, Mza/Lam 301, Parc 490D, de propiedad del apelante (fs. 7/11 Expte. D.G.C.). La inspección detecta que existen mejoras no declaradas consistentes en obra nueva terminada (OFICINA-DEPOSITO).

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 habitación”.



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

GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera*

En consecuencia, por Resolución N° 1566/2019 del 05/07/2019 (fs. 18/19 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 \$2.776.080,95; Valor de Mejoras \$1.554.985,77; Valor Total \$4.331.066,72.

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

Según se indicó, la Resolución N° 701/2020 resuelve el recurso deducido dejando firme la valuación. Dicho acto administrativo es debidamente notificado.

El contribuyente deduce recurso de apelación respecto de la valuación. De acuerdo a los considerandos expuestos en el acápite IV, corresponde a este Tribunal el tratamiento de la pretensión recursiva.

El apelante se agravia porque la prueba y fundamentación que posee la Autoridad de Aplicación es un supuesto informe técnico completamente desconocido por él y que la DGC debió haber agregado los fundamentos técnicos y los parámetros tenidos en cuenta para modificar la valuación fiscal, por lo cual, tiñe de nulidad la resolución en crisis violando de manera flagrante y manifiesta su derecho de defensa.

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 solicitadas.

Según se indicó, mediante Sentencia N° 91/21 dictada por este Tribunal en fecha 11/03/2021 (fs. 10/12 Expte. de cabecera), se proveyeron todos los medios probatorios ofrecidos por las partes.

De las constancias de autos surge que el recurrente hizo abandono de las medidas probatorias ofrecidas, ya que no designó perito de parte agrimensor ni tampoco concurrió a la audiencia de orden tendiente a la producción de la prueba pericial (Art. 3° A Sentencia y Acta de Audiencia de fs. 15 Expte. de Cabecera).

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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).

En cuanto a la cuestionada legitimidad de la DGC para fijar la valuación del inmueble aludida por el contribuyente, facultad que según lo expuesto por el apelante sería privativa de la DGR cabe recordar al apelante que el art. 1 de la Ley N° 7971 establece *“La valuación de los bienes inmuebles en todo el territorio provincial se realizará de acuerdo a las disposiciones de la presente ley, siendo el organismo de determinación y aplicación la Dirección General de Catastro, dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Economía.”* Y a su vez, el Art. 210 del Código Tributario Provincial *“ La base imponible del impuesto establecido en el presente título 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. Los organismos competentes realizarán por lo menos cada quince (15) años un relevamiento catastral y cada cinco (5) años una valuación general de los inmuebles ubicados en la Provincia. La base imponible no podrá superar el ochenta por ciento (80%) del valor de mercado para las siguientes categorías de inmuebles: urbanos, suburbanos, subrurales; o del valor de la tierra libre de mejoras, en el caso de inmuebles rurales.”*

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

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...".

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 Aplicación (fs. 7/11 Expte. D.G.C.), que detecta que el inmueble no reviste la calidad de un terreno baldío sino que existe una construcción sin declarar, estado bueno, con una antigüedad al año 2017.


La Inspección ocular realizada por el Departamento de Valuación de la D.G.C. y su anexo documental fotográfico (fs. 11), confirman la existencia de las construcciones antes señaladas.

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.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el Señor José Frías Silva, en su carácter de Presidente del Directorio de S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS, Titular del inmueble identificado con el **PADRON N° 65.563**, en contra de la Resolución N° 701/20 de fecha 13.05.2020, y en consecuencia dejar firme la misma y confirmar la nueva valuación fiscal propuesta, en atención


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

a lo considerado; 2°: **REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el Señor José Frías Silva, en su carácter de Presidente del Directorio de S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS, Titular del inmueble identificado con el **PADRON N° 65.563**, en contra de la Resolución N° 701/20 de fecha 13.05.2020, y en consecuencia dejar firme la misma y confirmar la nueva valuación fiscal propuesta, en atención a lo considerado.

2°: **REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

A.P.M.

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION