



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-9789



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



SENTENCIA N° 44 12022

Expte. N° 376/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 11 días del mes de Marzo de 2022, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **LUQUE EDUARDO MIGUEL S/RECURSO DE APELACION**". Expte. N° 376/926/2020 (Expte. D.G.C N° 16.954/377/2019).-

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. A fs. 57/64 del Expediente N° 16.954/377/2019 D.G.C., el contribuyente EDUARDO MIGUEL LUQUE, C.U.I.T. N° 20-14480518-7, titular de dominio del inmueble identificado con el Padrón Catastral N° 29.394, interpone Recurso de Apelación y Nulidad contra la Resolución N° 1440/2020 de la Dirección General de Catastro de fecha 01/09/2020 (fs. 52/55). En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo formulado por el contribuyente, RECTIFICAR y DISPONER LA VIGENCIA de la nueva valuación fiscal del inmueble por un valor total de \$8.720.605,74 y APLICAR una MULTA de Pesos Cuatrocientos diecinueve mil trescientos sesenta y cinco con 95/100 (\$419.365,95) equivalente a cinco (5) veces el importe del Impuesto Inmobiliario dejado de ingresar, de acuerdo al Cálculo Preventivo de Multa (s/Art: 84 de la Ley 5121) Código Tributario Provincial.-

El apelante sostiene que el procedimiento es nulo de nulidad absoluta por encontrarse aun en trámite el Recurso de Reconsideración interpuesto en contra de la valuación fiscal determinada y su "rige valuatorio". Indica que la nulidad se origina en la omisión de pronunciamiento específico por parte de la Autoridad de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9700



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Aplicación respecto de dicho recurso administrativo, incoado contra el acto que pone en vigencia la nueva base. Agrega que tal circunstancia no resulta subsanada por el dictado de la Resolución N° 1440, ya que ésta impone una sanción de multa, sin pronunciarse respecto de la pretensión recursiva.-

Expresa que la inexistencia de valuación firme origina la nulidad del acto de Imposición de multa, por no encontrarse agotada la vía administrativa contemplada por el Código Tributario.-

Se agravia por la inexistencia de dictamen del departamento de valuación, que resta todo sustento factico a la base imponible, por no ajustarse al valor real de la construcción existente en el inmueble. Afirma que la resolución en crisis omite meritar los diversos elementos de prueba presentados por su parte, en especial el plano de obra visado por el Colegio de Arquitectos.-

Manifiesta asimismo que la ausencia de dictamen jurídico implica la omisión de un requisito esencial establecido por el art. 43 de la Ley 4537. Sostiene que el acto administrativo emitido por la Autoridad de Aplicación es nulo de nulidad absoluta e insubsanable por violar principios esenciales del derecho administrativo, tales como la falta de motivación, la omisión de las formas procedimentales esenciales, la falta de pronunciamiento sobre la impugnación de la valuación y la violación de las garantías constitucionales de legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y razonabilidad.-

Sostiene que la multa impuesta es nula, por cuanto no existe base imponible sobre la cual pueda calcularse la sanción. Insiste en que la valuación se encuentra recurrida mediante el recurso de reconsideración sin haberse dictado pronunciamiento al respecto. Afirma que existe prejudicialidad entre la resolución referida a la impugnación del avalúo del inmueble y la imposición de la multa; por cuanto aquella otorga la base de cálculo de la sanción.-

Alega que la resolución impugnada resulta ilegítima por no ajustarse a las normas que rigen el procedimiento valuatorio. Se agravia de la falta de aplicación de las normas correspondientes al plazo de mantenimiento de la valuación de las obras en construcción establecidas por el Decreto 3264/3 (ME), y de la carencia en la consideración de los elementos probatorios que acreditan la falta de finalización de las obras.-

Expresa que la Autoridad de Aplicación no puede poner en vigencia una valuación en forma retroactiva, salvo que la corrección fuera en beneficio del contribuyente. Manifiesta que conforme al art. 207 del C.T.P., el aumento o disminución de las obligaciones tributarias emergentes de la modificación en la base imponible por mejoras o bajas en la propiedad, son gravadas conforme a la ley impositiva a partir del periodo fiscal siguiente al de su incorporación o supresión. Arguye que resulta confiscatorio aplicar un nuevo avalúo sobre una obra en proceso de ejecución, ya que no cuenta con final de obra municipal.-

Concluye reseñando las normas a las que debe ajustarse el procedimiento valuatorio y sancionatorio, solicitando se declare la nulidad de la resolución recurrida.-

II.- A fs. 01/07 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Catastro contesta el traslado del Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

La Autoridad de Aplicación realiza una exposición de los antecedentes de la causa, donde destaca la detección de oficio de una construcción no declarada por el apelante. Indica que mediante dos inspecciones se determina la existencia de mejoras no informadas que modifican la valuación de la propiedad y generan una evasión en concepto de impuesto inmobiliario.-

Afirma que existe una evidente confusión procedimental y normativa en los argumentos defensivos del contribuyente, ya que el recurso de reconsideración deducido contra la Resolución Nº 2997/2019 tiene por objeto tanto el cuestionamiento de la valuación determinada de oficio, como la realización del descargo en el sumario instruido por la falta de declaración de las mejoras.-

Respecto del agravio de ausencia de dictámenes jurídico y técnico manifiesta que de la compulsas de las actuaciones se puede verificar a fs. 7 a 17 y a fs. 34 a 51, se encuentran agregados extensos y fundamentados dictámenes técnico-valoratorios y jurídicos, que avalan el decisorio en crisis. Indica que el argumento resulta contradictorio, ya que por un lado se agravia de la falta de dictamen técnico y por otro lo referencia como sustento de su queja.-

En relación a la defensa de inexistencia de mejoras concluidas y no declaradas, sostiene que las mismas se encuentran acreditadas en autos por doc

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

inspecciones realizadas en el inmueble por el departamento de valuaciones. Manifiesta que la finalización y habitabilidad de las obras surgen de los informes técnicos antes citados, cuyas medidas se ajustan al plano "conforme a obra" acompañado por el apelante, glosado a fs. 26/27. En función de tales argumentos considera que el hecho existente -obra construida y concluida- generador de la infracción y el nuevo avalúo, se encuentra corroborado y probado por esa Autoridad de Aplicación.-

Afirma que frente a tal sustento factico, resulta acreditada la condición de habitabilidad y habilitación requerida por los arts. 30 y 31 del Decreto 3264/3 M.E. -Manual de Valuaciones- sin que la memoria descriptiva presentada por el apelante sea conducente para desvirtuar las condiciones detectadas en la construcción.-

En lo atinente al agravio relativo al "rige tributario", sostiene que el acto impugnado se ajusta en un todo a lo establecido por el art. 207 C.T.P. por cuanto la detección de la construcción se efectúa en el año 2019, por lo que la nueva valuación rige a partir del 01/01/2020.-

En referencia al agravio de la falta de aplicación del plazo de mantenimiento del avalúo para edificaciones en construcción establecido por el art. 32 del Manual de Valuaciones, afirma que no concurren los presupuestos para la aplicación de dicho régimen. Observa que no existe documentación que acredite la procedencia del reclamo y que la norma solo resulta aplicable a obras en construcción y no a edificaciones concluidas, como ocurre en este caso.-

En mérito a lo expuesto, solicita que no se haga lugar al recurso de apelación y se confirme la Resolución N° 1440/2020 en todas sus partes.-

III.- Que a fs. 09 del expediente de cabecera, obra la sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 28/21, que declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P. A fs.11/13 de las mencionadas actuaciones obra la sentencia N° 393/2021, por la que se ordena la medida para mejor proveer, debidamente cumplimentada por la Autoridad de Aplicación a fs. 16/20.-

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

Dicho análisis se funda especialmente en el argumento de “prejudicialidad” opuesto por el apelante en el sentido de que este Cuerpo no podría pronunciarse respecto de la sanción de multa, por cuanto no se encontraría firme y agotada la instancia administrativa respecto de la valuación del inmueble; atento a la posibilidad de ejercitar el remedio recursivo ante el Ministerio de Economía.-

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 está prevista 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.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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.-

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”. Excma. Cámara Civil en Documentos y Locaciones - Sala 2, in re “Provincia de Tucumán (D.G.R.) c/ Lizárraga María Fernanda s/ Ejecución Fiscal”, Sentencia N° 152 de fecha 28/04/2015.-

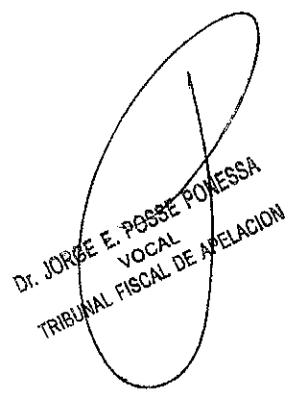
El art. 11 de la ley de avalúo establece el sistema sancionatorio por el incumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley –incluida la omisión de presentar la declaración jurada por modificación de las características particulares de los inmuebles establecida por el art. 10 de la norma- remitiendo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

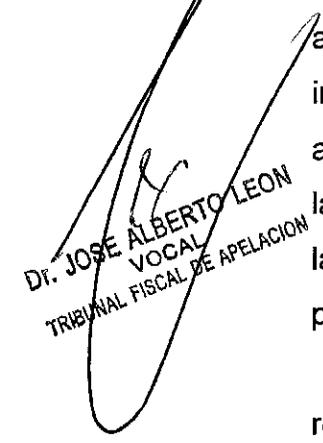
Por su parte, el art. 16 y ss. del régimen catastral contempla el sistema de impugnación de la valuación determinada como consecuencia de las causales establecidas por el art. 13, estableciendo un recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación.-

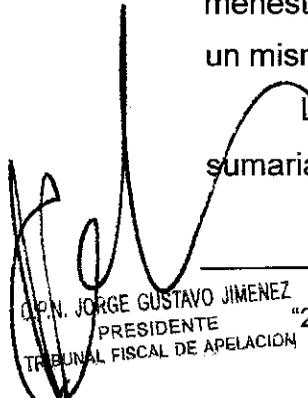
Como puede verse, el procedimiento desarrollado en estas actuaciones es análogo al previsto por el C.T.P. respecto de la determinación del tributo y la imposición de sanciones establecido por los art. 99, 123 y 124 C.T.P. En efecto, ante la constatación del incumplimiento por el contribuyente de la presentación de la declaración jurada establecida por el art. 10 de la Ley de Avalúo, la D.G.C. dicta la Resolución N° 2997/2019 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° 1440/2020 concluye el procedimiento impugnatorio-sumarial; decidiendo rectificar y poner en vigencia una nueva valuación fiscal e


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

imponer la sanción de multa equivalente a cinco 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 sustanciará 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

ambos recursos tendría como consecuencia que un mismo acto sea revisado en forma conjunta por dos órganos con competencias, composición, independencia funcional y especificidades técnicas absolutamente diversas.-

Recordemos que el contribuyente arguye que la resolución de la D.G.C. que se pronuncia sobre la valuación, es susceptible de ser impugnada por recurso jerárquico ante el Ministerio de Economía; mientras que deduce 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, solicitando su diferimiento hasta tanto sea resuelta la cuestión referida a 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 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



GESTIÓN
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

sustancia del acto cuestionado determina el canal formal de impugnación y no a la 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 realizará 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 transcendencia 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 *“Si bien la Administración Fiscal emitió numerosas resoluciones, jurídica y económicamente son inescindibles ya que, en definitiva, las atinentes a las denegatorias de las compensaciones se fundan en las determinaciones de oficio, sujetas a las implicancias legales consecuentes de las apelaciones oportunamente deducidas por el actor ante el Tribunal Fiscal. Pretender lo contrario, importaría tanto como admitir que mediante un erróneo desdoblamiento de resoluciones se sustraiga del conocimiento del organismo jurisdiccional cuestiones de su estricta competencia impidiendo el oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes”*. CNCAF Sala IV, in re “Sbaissero, Oscar Reyes c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, Sentencia de fecha 11/12/2018.-

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 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 constituidas 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 acto durante la pendencia del recurso, establecido por el art. 135 C.T.P.-



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-3789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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.-

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).-

De acuerdo al 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 cuestione 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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9759



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

catastral, así como respecto a la aplicación de la sanción de multa contenida en la Resolución N° 1440/2020 de la D.G.C. Ambas cuestiones deben ser resueltas en forma conjunta.-

V. Respecto del fondo de la cuestión, corresponde señalar que las presentes actuaciones se inician como consecuencia de la inspección de oficio de fecha 05/07/2019, realizada por el Departamento de Valuación de la D.G.C., sobre el inmueble Padrón N° 29.394, Matrícula 7892, Orden 426, Circ. 1, Secc. 25, Mza/Lam 3, Parc 32D2, de propiedad del apelante (fs. 7/12 Expte. D.G.C.). La inspección detecta la presencia de mejoras no declaradas consistentes en obra nueva terminada (ampliación destinada a comercio/oficina), verificándose la existencia de Superficie Cubierta de 120m² y Semicubierta 30m² (Cat. E, Antigüedad 2017); Superficie Cubierta 2.964,10m² (Cat. D, Antigüedad 2017) y Superficie Cubierta 1.360m² (Cat. C, Antigüedad 2018).-

En consecuencia, por Resolución N° 2997/2019 del 06/11/2019 (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 Valuación del Terreno \$581.138,39; Valuación de las Mejoras \$6.179.380,63; Valuación Total \$6.760.519,02, Rige Año 2020 (Decreto 3297/3).-

El contribuyente deduce recurso de reconsideración contra la valuación fiscal y formula descargo respecto del sumario, donde acompaña prueba documental (memoria descriptiva y plano conforme a obra fs. 25/27 Expte. D.G.C.) y ofrece prueba de inspección ocular, la que es producida (fs.34/45 Expte. D.G.C.). Posteriormente realiza una ampliación de fundamentos del recurso antes mencionado (fs.29/30 Expte. D.G.C.).-

En función de la prueba producida, la Resolución N° 1440/2020, resuelve el recurso deducido. En consecuencia, procede a rectificar y disponer la vigencia de la nueva valuación fiscal consistente Valuación del Terreno \$784.536,80; Valuación de las Mejoras \$7.936.068,94; Valuación Total \$8.720.605,74, Rige Año 2020 (Decreto 235/3). Asimismo, aplica al recurrente una multa de \$491.365,95, equivalente a cinco veces el importe de impuesto inmobiliario dejado de ingresar.-

El contribuyente deduce recurso de apelación y nulidad cuestionando tanto la legitimidad del acto valuatorio, como la procedencia y razonabilidad de la sanción de multa. De acuerdo a las consideraciones expuestas en el acápite IV. corresponde a este Tribunal el tratamiento y resolución conjunta de ambas pretensiones recursivas.-

A) Respecto de la Valuación Fiscal: En primer término, el apelante se agravia por la falta de dictámenes técnicos y jurídicos que sustenten el acto administrativo en lo referente a la nueva valuación puesta en vigencia.-

En materia de valuación, el dictamen técnico resulta esencial por cuanto otorga sustento al órgano decisor para determinar las características particulares de los inmuebles en los términos del art. 10 de la Ley 7971; implicando su ausencia un vicio en el elemento causa del acto administrativo. A su turno, el dictamen jurídico resulta un elemento ineludible para el control de legalidad, requerido no solo como medio de protección de los derechos particulares, sino también para el debido resguardo del interés público; incluso respecto de los actos que pudieran afectar a la hacienda pública. La ausencia del dictamen jurídico afecta al debido procedimiento previo.-

En este sentido se ha pronunciado la doctrina: *“La legalidad se compromete tanto con los actos injustos para los administrados, como con aquellos que ilegítimamente afectan el interés público. En este último aspecto, el dictamen previo se debería exigir especialmente en relación con los actos que puedan incidir en la hacienda pública”*. (Comadira, Julio Rodolfo; “El Acto Administrativo en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”; La Ley, Pg. 42.-

Del examen de autos surge la existencia de dos dictámenes técnicos obrantes a fs. 7/12 y 34/45 Expte. D.G.C. Tales actos interlocutorios son resultado de sendas inspecciones, y hacen referencia a las características particulares del inmueble en cuestión, dan cuenta de la detección de obras nuevas no declaradas, de sus consecuencias en la valuación del inmueble, así como el cálculo del impuesto omitido en función de dicho incumplimiento formal.-

El dictamen técnico obrante a fs. 34/45 Expte. D.G.C. se realiza en cumplimiento de una medida probatoria solicitada por el contribuyente, y origina un ajuste en la superficie computable, excluyendo del cómputo la edificación



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

destinada a vivienda (Sup. Cubierta 120m², Sup. Semicubierta 30m²), sin perjuicio de la aplicación del índice establecido por el Decreto N° 235/3 sobre la valuación rectificadora, en los términos de los arts. 13 inc. 5 y 14 de la Ley 7.971. El mencionado acto de asesoramiento incluye anexo fotográfico que documenta el estado de las mejoras en cuestión.-

Por su parte, surge de las actuaciones que a fs. 13/17 y 46/51 Expte. D.G.C., obran sendos dictámenes jurídicos emitidos por asesor letrado del Departamento Sumarios y Multas de la D.G.C. Ambos actos interlocutorios se pronuncian sobre los aspectos jurídicos de la valuación y de la sanción de multa, por lo que se ha dado cabal cumplimiento al requisito establecido por el art. 43 inc., 4 de la Ley 4.537.-

En consecuencia, corresponde el rechazo del agravio referido a la falta de dictámenes técnicos y jurídicos previos, y la consecuente nulidad fundada en dicha causal.-

En segundo término, el contribuyente sostiene que la resolución impugnada infringe la normativa aplicable en materia de determinación de la nueva base imponible, por encontrarse pendiente de resolución el recurso de reconsideración interpuesto. Afirma que ello que trae aparejado que la determinación de la materia imponible no se encuentra firme.-

El agravio resulta insustancial, ya que la Resolución N° 1440/20 es precisamente el acto que resuelve el recurso de reconsideración deducido por el contribuyente contra la Resolución N° 2997/19 a fs. 21/27 y su ampliación de fs. 29/30. De igual modo -en virtud de su tratamiento conjunto- la resolución mencionada en primer término pone fin al sumario instruido por la segunda, aplicando la sanción de multa.-

Si bien la valuación establecida por la resolución apelada no se encuentra firme -atento a ser objeto del presente recurso- sin embargo, resulta evidente que el acto recurrido se pronuncia expresamente en materia valorativa. Prueba de ello es que el artículo 2° de la resolutoria, haciendo mérito del material probatorio incorporado; procede a rectificar y disponer la vigencia de una nueva valuación.-

Por otro lado, la alegada pendencia de pronunciamiento es contradictoria con el cuestionamiento que realiza el apelante respecto de la desproporción o desajuste de los valores establecidos por la resolución impugnada. Resulta

evidente que la impugnación de la valuación implica necesariamente un pronunciamiento expreso al respecto.-

El tercer agravio consiste en que no se encuentran dados los presupuestos legales y reglamentarios para la modificación de la valuación. Sostiene específicamente que las obras se hallan en proceso de ejecución, sin estar terminadas ni poseen final de obra municipal, por lo cual no se puede pretender el incremento de la base imponible. Afirma que la Autoridad de Aplicación proceda irregularmente en el procedimiento valuatorio, ya que omite mantener los valores fiscales por el plazo establecido en el art. 32 del Decreto 3264/3 (ME).-

A efectos de abordar los cuestionamientos referidos a la puesta en vigencia de la nueva valuación es menester analizar los elementos de juicio que puedan acreditar la inexistencia de los presupuestos establecidos por la norma catastral para su modificación, o la irrazonabilidad de los valores establecidos.-

El acto administrativo impugnado modifica los valores fiscales del inmueble en cuestión con fundamento el art. 13 inc. 2) 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...*". Ello sin perjuicio de la aplicación del coeficiente establecido por el Decreto N° 235/3, de acuerdo al art. 13 inc. 5 de dicha ley.-

Según las anotaciones catastrales previas a la inspección de oficio, el propietario registraba denunciadas las características particulares del inmueble (fs. 8 Expte. D.G.C.), con una superficie cubierta de 1.775,90 M2, Cat. D, del año 1991, originada en plano N° 62313/11.-

Por su parte la inspección de oficio realizada por el Departamento de Valuación de Autoridad de Aplicación (fs. 7/12 Expte. D.G.C.), detecta la existencia mejoras no declaradas consistentes en ampliación (comercio/oficina) de Superficie Cubierta de 120m2 y Semicubierta 30m2 (Cat. E, Antigüedad 2017); Superficie Cubierta 2.964,10m2 (Cat. D, Antigüedad 2017) y Superficie Cubierta 1.360m2 (Cat. C, Antigüedad 2018).-

Al interponer el recurso de revocatoria y fundar su descargo, el contribuyente acompaña memoria descriptiva (fs.25), planos conforme a obra en soporte digital en formato .DWG – Autocad (fs.26) y plano conforme a obra en soporte papel, sin intervención por la autoridad municipal (fs.27).-



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Los planos conforme a obra acompañados contienen tres unidades constructivas a identificadas como "Vivienda"; "Deposito A" y "Deposito B", especificando las medidas, superficies, cortes y plantas de cada uno de ellos.-

De igual modo, se encuentra producida en autos la prueba de inspección ocular ofrecida por el contribuyente, a partir de la cual se elabora un nuevo informe técnico por parte de la Autoridad de Aplicación (fs.34/45 Expte. D.G.C.). A partir de dicha medida probatoria se determina que la obra identificada como "Vivienda" no resulta computable; mientras que las correspondientes a "Deposito A" y "Deposito B", se encuentran totalmente terminadas y funcionando.-

El anexo fotográfico adjunto al informe de inspección ocular (fs. 43/44), confirman la existencia de las mejoras de infraestructura antes señaladas.-

Como eje argumental de su defensa, el contribuyente afirma la inexistencia de mejoras no declaradas, atento a que dichas obras no se encontrarían concluidas.-

Sin embargo, las constancias relevadas en la causa -informes de inspección, anexo fotográfico y planos- dan cuenta de la efectiva existencia de mejoras no declaradas por el propietario del inmueble, consistentes en Superficie Cubierta 1.292m² (Cat. C, Antigüedad 2018), correspondiente a las mejoras identificadas como "Deposito A"; y Superficie Cubierta 2.850,31m² (Cat. D, Antigüedad 2017) correspondiente a las mejoras identificadas como "Deposito B".-

El art. 17 de la Ley Catastral establece como requisito de admisibilidad del procedimiento recursivo impugnatorio de la valuación fiscal, que se expongan los fundamentos para rebatirla y se acompañe la prueba documental correspondiente.-

Si bien la prueba producida determina la no computabilidad de la mejora identificada como "vivienda" -por no encontrarse concluida- sin embargo, el impugnante no cumple la carga de acreditar tal falta de computabilidad respecto del resto de las mejoras realizadas en el inmueble.-

Habiendo determinado la existencia de obras concluidas no declaradas, corresponde analizar la aplicabilidad del art. 32 del Decreto 3.264/3 ME (Manual de Valuaciones).-

Dicha norma establece: *"Para todos aquellos inmuebles urbanos o rurales que posean edificaciones en construcción (detectadas de oficio por la Dirección*



General de Catastro o declaradas al organismo por el contribuyente o responsable) la valuación fiscal del inmueble será la vigente al año y mes de inicio de obra, estableciéndose un plazo de mantenimiento de la misma en función de los metros cuadrados de superficie a construir, de acuerdo a la siguiente Tabla: Superficie Cubierta a Construir - Plazo de Mantenimiento: Hasta 2.000 m². - 2 años; De 2.001 a 4.000 m². - 3 años; Más de 4.001 m². - 4 años. Transcurridos los plazos de mantenimiento de valuación fiscal consignados, y si el contribuyente o responsable no hubiese declarado la terminación o paralización de la construcción, la Dirección General de Catastro realizará una inspección de constatación del grado de avance de la edificación en cuestión, y procederá a calcular el valor fiscal de la misma en el estado físico en que se encuentre”.-

De la simple lectura de la norma surge que es requisito para su aplicación que las edificaciones se encuentren en construcción; ya que una vez finalizada renace la obligación de declararlas en los términos del art. 10 de la Ley 7.971.-

Surge de los antecedentes que las mejoras identificadas como “Deposito A” y “Deposito B”, se detectan como concluidas y no declaradas con antigüedad año 2018 y 2017 respectivamente. En consecuencia, respecto de estas obras resulta inaplicable la franquicia establecida por el art. 32 del Manual de Valuaciones, precisamente por encontrarse finalizadas.-

Corresponde en este punto analizar la pretensa irregularidad en la aplicación del procedimiento de valuación por falta de conclusión de las obras. Al respecto el art. 30 del Manual de Valuaciones establece que “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”. A su turno, el art. 31 de dicha norma otorga la definición de tales parámetros en los siguientes términos: “A efectos del cálculo valuatorio, la Dirección General de Catastro considerará cumplida la condición de habitabilidad para toda edificación destinada a vivienda o destino similar, cuando la misma se encuentre totalmente techada, con cerramientos laterales exteriores de cualquier tipo y dispongan de los servicios indispensables de agua corriente y energía eléctrica domiciliaria, aún cuando los mismos no estuviesen conectados. Asimismo, considerará cumplida la

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

condición de habilitación para toda edificación destinada a comercio, industria o cualquier otra actividad lucrativa, que reúna los requisitos mínimos para su autorización de funcionamiento en el Municipio o comuna de su jurisdicción y dispusieran de los servicios indispensables de agua corriente y energía eléctrica domiciliaria, aun cuando los mismos no estuviesen conectados".-

Aplicando dicha regulación a las mejoras objeto del presente, surge de la inspección ocular y anexo fotográfico obrante a fs. 34/45 Expte. D.G.C. que las mejoras se encuentran totalmente techadas, con cerramientos laterales exteriores completos, con servicio de energía eléctrica conectado. Se observa incluso la existencia de maquinarias, materiales y personal, lo que indica no solo la habitabilidad/habilitación de las obras, sino también su efectiva utilización por el propietario.-

Queda desvirtuado el contenido de la memoria descriptiva acompañada por el apelante (fs. 25 Expte. D.G.C.), respecto de la afirmación de falta de conclusión de las obras, y su futura finalización dependiente de la aprobación del plano conforme a obra por parte de la Municipalidad de Las Talitas.-

Respecto de la relevancia de la aprobación del plano conforme a obra por parte del municipio, es menester señalar la existencia de una confusión en la sustancia del argumento. De acuerdo al art. 10 de la Ley de Avalúo la declaración jurada de las mejoras deben ser presentadas dentro de los 30 días contados a partir de la fecha en que concluyan las obras correspondientes.-

La finalización de la obra consiste en un hecho jurídico en los términos del art. 257 del Código Civil y Comercial; mientras que el otorgamiento del final de obra es un acto administrativo dictado en ejercicio del poder de policía de edificación, contenido en los Códigos de Planeamiento Urbano y Ordenanzas Municipales de Construcción.-

La finalización de obra, en cuanto hecho jurídico es un acontecimiento objetivo que puede ser acreditado por cualquier medio de prueba. Por su parte, el otorgamiento del final de obra es un acto conclusivo de un procedimiento administrativo que contiene diversos actos previos, establecidos por las normas municipales antes mencionadas.-

De lo dicho se colige que la finalización de la obra es un presupuesto factico para la iniciación del procedimiento que –luego de actos y trámites

interlocutorios- concluirá con el otorgamiento del acto administrativo municipal del final de obra.-

De lo dicho podemos concluir que el acto administrativo que otorga el final de obra no acredita la fecha de la finalización fáctica de la obra establecida como inicio del plazo de 30 días para declarar las mejoras sobre el inmueble. Ello sin perjuicio de que los planos presentados por el contribuyente (fs.26/26 Expte. D.G.C) no poseen fecha o intervención alguna por parte del Colegio Profesional pertinente ni de la Autoridad Municipal Competente.-

Por lo expuesto, el agravio relativo a la falta de conclusión de las obras y a la irregularidad del procedimiento de valuación debe ser rechazado.-

En cuarto termino, recurrente se agravia respecto al "Rige Valuatorio", argumentando que la Autoridad de Aplicación ha realizado una modificación retroactiva de la valuación del inmueble, en perjuicio del contribuyente. Manifiesta que la retroactividad de la modificación derivada del error de la administración solo puede ser en beneficio del contribuyente, fundando su aserto en lo establecido por el art. 13 inc. 3 y 20 de la Ley 7.971.-

Al respecto debemos distinguir dos situaciones diversas. El "rige valuatorio" se encuentra regulado por el art. 207 C.T.P., que en su parte pertinente establece *"...De igual forma, el aumento o disminución de las obligaciones tributarias emergentes de modificaciones en la base imponible, por mejoras o bajas introducidas en la propiedad, serán gravadas, conforme a la Ley Impositiva, a partir del período fiscal siguiente a su incorporación o supresión"*.-

Por su parte, el art. 84 C.T.P. faculta a la Autoridad de Aplicación a aplicar sanciones por omisión de presentar la declaración jurada que determine las características particulares de los inmuebles, tomando como base el importe del impuesto inmobiliario dejado de ingresar.-

Según surge del acto administrativo impugnado, se determinaron mejoras no declaradas consistentes en 1.292m², antigüedad 2018, identificadas como "Deposito A"; y 2.850,31m², antigüedad 2017, como "Deposito B". En ambos casos la valuación que el acto administrativo pone en vigencia para tributar el impuesto inmobiliario es a partir del año 2020, según surge del art. 2º de la Resolución apelada.-



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9600-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Sin perjuicio de ello, el incumplimiento de la obligación formal por parte del contribuyente genera la imposición de una multa, cuyo monto se determina sobre el monto del impuesto dejado de ingresar -perjuicio fiscal- como consecuencia de la falta de declaración de las mejoras. En este sentido, la resolución establece que de acuerdo a las características particulares del inmueble y a la antigüedad de la obra, el contribuyente debió tributar durante el periodo 2018 con una valuación de \$3.704.237,24 y no de \$1.380.222,92 y durante el periodo 2019 con una valuación de \$6.459.707,95 y no de \$1.794.289,79. En consecuencia establece que el impuesto inmobiliario que debió devengarse durante los dos periodos fiscales referidos es de \$121.967,34 y no de \$38.094,15 como se devengó efectivamente, generando una omisión fiscal de \$83.873,19.-

Como puede apreciarse, la puesta en vigencia de la valuación a efectos del pago del tributo rige a partir del 2020, por lo que no se genera la imposición retroactiva del impuesto inmobiliario. Sin embargo, a los efectos de aplicar la sanción por la omisión del impuesto, se calcula el impuesto que el contribuyente dejó de ingresar a partir del año siguiente al de la finalización de la obra, en virtud del incumplimiento de su obligación formal.-

De este modo, queda perfectamente claro el ámbito de aplicación de la vigencia de la valuación hacia el futuro en materia tributaria, sin perjuicio del cálculo del impuesto omitido, con aplicación en materia sancionatoria.-

En general, corresponde señalar que el apelante no ha producido pruebas conducentes, tendientes a desestimar el contenido de la Resolución N° 1440/20 en lo referente a la existencia de las mejoras detectadas, el error en la superficie determinada, el estado de las obras o su cálculo valutatorio.-

En consecuencia, se rechaza la impugnación de la valuación deducida por el contribuyente, confirmando la misma en los términos de la resolución recurrida.-

B) Respecto de la Sanción de Multa: Llegados a este punto, corresponde resolver el recurso en relación a la sanción de multa impuesta por el acto administrativo recurrido.-

En todo lo referente a la impugnación indirecta de la sanción, derivada de defectos en la valuación de las mejoras remito *brevitatis causae* a los argumentos expuestos en el acápite anterior.-

La infracción imputada al 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 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.-

Ingresamos al análisis del agravio referido a la improcedencia de la multa y al cuestionamiento de su razonabilidad.-

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, identificadas como "Deposito A" y "Deposito B", dentro de los 30 días de su conclusión.-

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 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 técnicos y probatorios obrantes en la causa.-

De lo dicho surge que se encuentra acreditada la materialidad de la infracción, consistente en la omisión de declarar las mejoras realizadas sobre el inmueble en cuestión y el perjuicio fiscal producido por dicha reticencia.-

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*



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-430 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

Verificado el encuadre objetivo, en materia sancionatoria rige el principio de personalidad de la pena, de acuerdo al cual solo puede imponerse una sanción a quien resulte subjetivamente responsable por la conducta comprobada. La conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber formal del contribuyente de presentar la declaración jurada; sin embargo, en el campo infraccional culposo, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.-

De las constancias de autos no surge que el apelante haya invocado -ni mucho menos probado- la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad por la omisión de declarar las mejoras dentro de los 30 días de concluidas; en consecuencia resulta procedente la aplicación de la sanción.-

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha decidido "Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa,



aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente". Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Casa Elen Valmi de Claret y Garello c/ DGI.", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-

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

Al analizar el art. 84º C.T.P. observamos la existencia de elementos reglados, consistentes en el antecedente 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. verifica fehacientemente la comisión de la infracción, consistente en la conducta omisiva respecto de la declaración de mejoras.-

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

En relación a la fecha de la infracción, la resolución apelada establece que las mejoras no declaradas fueron construidas en el año 2017 y 2018. La demora no resulta justificable si se tiene en cuenta que la modificación inmobiliaria implica un emprendimiento empresarial, en el que tomaron parte diversos profesionales con amplios conocimientos en materia catastral-inmobiliaria, que incluso tuvieron intervención previa en la confección de los planos y documentación que obra en las actuaciones (fs. 25/27 Expte D.G.C.).-

Respecto de las características individuales del inmueble, el acto recurrido indica las particularidades del mismo, específicamente en lo relativo a las mejoras no declaradas. Los informes técnicos elaborados por el Departamento de

Dr. JORGE E. PONESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

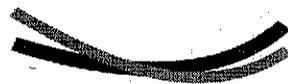


GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9006-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

Valuación de la D.G.C. dan cuenta de tales características; las que se encuentran confirmadas por la documentación acompañada por el contribuyente.-

En relación a la capacidad contributiva del infractor el acto valora tanto la magnitud del emprendimiento inmobiliario al que las mejoras acceden; el carácter de empresa dedicada profesionalmente a la actividad comercial consistente con la envergadura de la obra construida, el impacto de las mejoras en la nueva valuación fiscal puesta en vigencia; la base imponible del fondo correspondiente al año 2018 y 2019; así como el impuesto que debió devengarse para a partir de la finalización de la obra, en contraposición al efectivamente ingresado. Tales valoraciones tienen basamento causal en los informes técnicos y fotográficos (fs. 07/12; 31; y 34/45 Expte. D.G.C.), que demuestran la capacidad contributiva del apelante. Estos elementos no 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 penalidad 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 cinco veces el monto del impuesto omitido 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 las nueva de valuación, entre lo determinado por la DGR para el año 2014 (\$...) y lo que debió de abonarse (\$...), también merecieron de un informe técnico específico, que además detalló todos los diferentes montos de multa posibles de aplicar a la luz de lo dispuesto por el artículo 84 de la Ley 5.121. El cúmulo de los elementos reseñados, tanto expuestos en el propio acto como en las diferentes actuaciones ocurridas durante el trámite a los fines de formar la voluntad de la administración, dejan traslucir una motivación suficiente y adecuada en relación a la solución sancionatoria adoptada y la extensión de la misma". Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo - Sala 1 in re "La Lugenze S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad-Revocación" (Expte. N° 354/15); Sentencia N° 652 del 03/10/2018.-

Sin embargo, de la medida para mejor proveer ordenada en autos, surge que la base imponible tomada en cuenta para el cálculo preventivo de multa por la Resolución 2997/2019 para el año 2019 asciende a la suma de \$6.024.750,30; mientras que para el año 2018 importa la suma de \$ 3.110.959,27, según el detalle que obra a fs. 16 de estas actuaciones. En función de tal integración, al deducir la suma del tributo devengado a la suma del que debió devengarse, se

determina que el impuesto omitido por ambos periodos asciende a \$71.534,36, monto sobre el que se calcula la graduación de multas posibles (fs.12 Expte. D.G.C.).-

Como consecuencia de la inspección ocular solicitada por el contribuyente al interponer el recurso de reconsideración, se determina una nueva base imponible que es rectificada y puesta en vigencia por la Resolución N° 1440/2020. De acuerdo a las variaciones emergentes de la prueba mencionada, la base imponible para el año 2019 asciende a la suma de \$6.459.707,95, mientras que para el año 2018 importa la suma de \$3.704.237,24, según el detalle que obra a fs. 18 de estas actuaciones. De igual modo, en función de la composición de las bases, se detrae la suma del impuesto devengado al que debió devengarse, de lo que resulta el impuesto omitido por ambos periodos en la suma de \$83.873,19. En consecuencia se procede a graduar las multas posibles (fs. 45 Expte. D.G.C.), y se impone una multa de \$419.365,95; equivalente a cinco veces el importe dejado de ingresar en concepto de impuesto inmobiliario.-

La autoridad de aplicación informa que *"de acuerdo a la inspección in situ de marzo 2020 surge que si bien se detectaron menos metros cuadrados de mejoras no declaradas, también se verifico la diferencia de categoría y estado constructivo pasando las mismas a una categoría "C" y Estado Bueno respectivamente. Dicha comprobación ocular eleva el quantum de la valuación fiscal proyectada para el rige fiscal año 2019 con su respectivo impacto en la base del impuesto omitido, cuestión que no se verificaba al momento del primer informe"*.-

De lo dicho surge que el quantum de la pretensión punitiva establecida al momento de notificar la instrucción del sumario, mediante la Resolución N° 2997/2019, se vio incrementado como consecuencia de la deducción del recurso de reconsideración deducido por el contribuyente y por la prueba producida por aquel. Esta situación agravia su derecho de defensa por la prohibición de la *refromatio in pejus*, ya que coloca al recurrente en una situación más gravosa a la que se encontraba con anterioridad al ejercicio de su defensa, generando la contradicción de que tal agravamiento no se habría producido en caso de no haberla ejercido.-

La doctrina ha dicho al respecto que *“dentro del procedimiento administrativo la reformatio in pejus se verifica cuando el interesado, ante la impugnación de un acto administrativo, ve empeorada su condición jurídica como consecuencia de lo decidido por el órgano llamado a resolver un recurso administrativo”* (Buteler, Alfonso, *“Acerca de la Non Reformatio in Pejus en Sede Administrativa”*, LA LEY 2005-E, 998).-

La prohibición de agravar la situación del recurrente derivada de la deducción del recuso tendiente a ejercer su defensa se encuentra garantizada por el art. 18 de la Constitución Nacional.-

En este sentido se ha decidido *“que, en cuanto al fondo del asunto, asiste razón al recurrente, pues se ha vulnerado su derecho al elevarse la pena impuesta en la primera condena... No cabe duda de que resultaría arbitrario conceder al procesado la facultad de impugnación, y, al mismo tiempo, exponerlo al riesgo de que por el ejercicio de dicha facultad, y sin existir recurso de la parte acusadora, su situación procesal se vea empeorada, colocándolo en la disyuntiva de correr el citado riesgo o consentir una sentencia que considera injusta. Conviene aclarar que la existencia de reformatio in pejus se limita al aumento de la pena impuesta, y no comprende la calificación de los hechos en tanto la efectuada en la condena tiene el mismo sustento fáctico de la acusación”*. C.S.J.N. *in re* “Lanci, Oscar Rafael y otros s/Privación Ilegal de la Libertad” Fallos: 307:2236, 26/11/1985.-

En consecuencia, corresponde mantener la sanción de multa aplicada por el art. 3 de la Resolución N° 1440/2020, equivalente a (5) cinco veces el importe del impuesto inmobiliario dejado de ingresar, estableciendo para su cálculo el monto base de la pretensión punitiva fijado por la Resolución N° 2997/2019 al instruir el sumario en la suma de \$71.534,36. En consecuencia se fija el monto de la multa en suma de \$357.617,81.-

Lo resuelto se limita a corregir el agravamiento de la punición como consecuencia de la prohibición de la *reformatio in pejus*, sin abrir juicio respecto de la real existencia de un saldo de impuesto omitido en función del cálculo exacto de las características de las obras no declaradas, y las consecuencias que tal situación puedan tener a criterio de la Autoridad de Aplicación.-



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

VI. 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 Padrón N° 29.394, Matrícula 7892, Orden 426, Circ. I, Secc. 25, Mza/Lam 3, Parc 32D2, ubicado en Ruta Provincial N°305, Km 7, Las Talitas, Tañ Viejo, Provincia de Tucumán. Asimismo, HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por el contribuyente EDUARDO MIGUEL LUQUE, C.U.I.T. NRO. 20-14480518-7, en contra de la Resolución N° 1440/2020 de fecha 01/09/2020. En consecuencia, CONFIRMAR la vigencia de la valuación fiscal dispuesta por su Artículo 2° y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada por el art. 3° de la Resolución la que quedará fijada en la suma de trescientos cincuenta y siete mil seiscientos diecisiete con 81/100 (\$357.617,81), conforme lo considerado. 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:

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 Padrón N° 29.394, Matrícula 7892, Orden 426, Circ. I, Secc. 25, Mza/Lam 3, Parc 32D2, ubicado en Ruta Provincial N°305, Km 7, Las Talitas, Tañ Viejo, Provincia de Tucumán.-

2°: HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por el contribuyente EDUARDO MIGUEL LUQUE, C.U.I.T. NRO. 20-14480518-7, en



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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



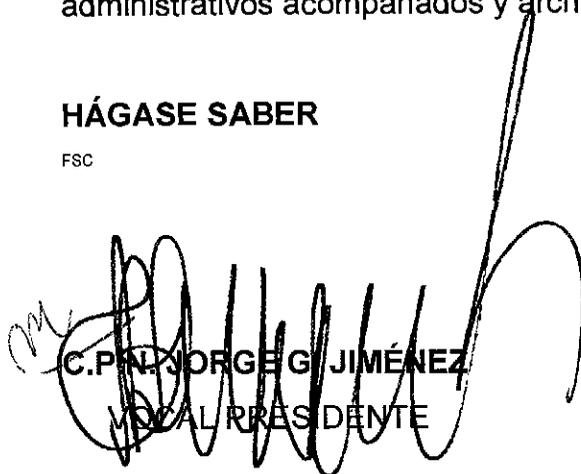
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

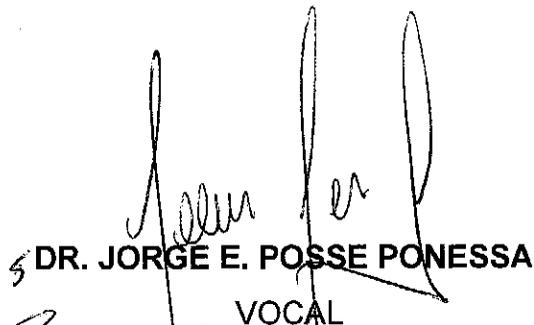
contra de la Resolución N° 1440/2020 de fecha 01/09/2020. En consecuencia, CONFIRMAR la vigencia de la valuación fiscal dispuesta por su Artículo 2° y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada por el art. 3° de la Resolución la que quedará fijada en la suma de trescientos cincuenta y siete mil seiscientos diecisiete con 81/100 (\$357.617,81), conforme lo considerado.-

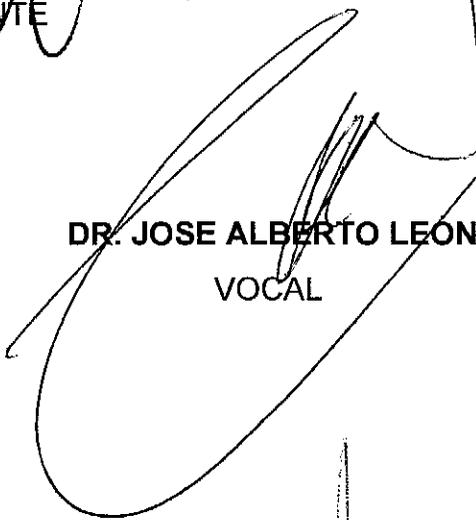
3°: REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.-

HÁGASE SABER

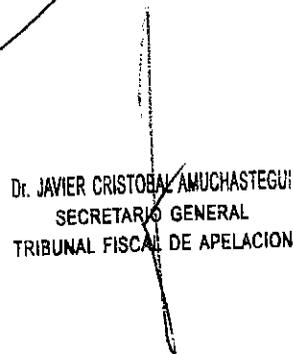
FSC


C. PAU JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION