

SENTENCIA N° 101/2022

Expte. N° 355/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 días del mes de JUNIO de 2022, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada como “**RÍO AZUL INGENIERÍA SRL s/ RECURSO DE APELACION**”, EXPTE. N° 355/926/2021 (Expte. DGC N° 23.132/377/2018);

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

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. El contribuyente RÍO AZUL INGENIERÍA SRL, CUIT N° 30-69722105-7, por intermedio de su órgano de representación, deduce Recurso de Jerárquico contra la Resolución N° 771/2019 de la Dirección General de Catastro, de fecha 23/04/2019 (fs. 57/59 Exte. DGC N° 23.132/377/2018). En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo formulado; RECTIFICAR y DISPONER LA VIGENCIA de la nueva valuación fiscal del inmueble objeto del procedimiento por un valor total de \$4.615.408,53 y APLICAR una MULTA de Pesos Ciento Veintinueve Mil Seiscientos Diez con 04/100 (\$129.610,04), 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 5.121) Código Tributario Provincial.-

El recurrente sostiene que la resolución no tiene en cuenta que a la fecha de la inspección y hasta el día de la presentación del recurso, la propiedad no cuenta con el final de obra, ni conexión de EDET SA o de gas; por lo que la obra no se encuentra habilitada. Manifiesta que el acta de inspección *in situ* de fecha 01/03/2019 no informa que el inmueble carece de energía eléctrica, conexión de

CPN. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

agua ni de gas natural; servicios que son perfectamente visibles cuando se encuentran habilitados.-

Expresa que al momento de contestar el sumario cumplió con la carga probatoria de denunciar el archivo, oficina pública o lugar donde se encuentra la documentación que acredita la falta de instalación de los servicios esenciales, en los términos del art. 30 inc. d) Ley 4.537.-

Acompaña constancias de EDET SA, Gasnor SA e informe de la Municipalidad de Banda del Río Salí, tendientes a acreditar que la propiedad no posee conexión de energía y gas, ni cuenta con el final de obra otorgado por la autoridad comunal. Ofrece prueba informativa de igual contenido a las constancias acompañadas.-

Concluye solicitando que se haga lugar al recurso, se deje sin efecto el revaluó del inmueble y se revoque la multa impuesta por la resolución recurrida.-

II. La Dirección General de Catastro contesta el traslado del recurso (fs. 83/89 Expte. DGC), conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

La Autoridad de Aplicación expone los antecedentes de la causa, destacando la detección de oficio de una construcción no declarada. 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.-

Enumera los agravios del apelante y realiza una exposición detallada de la normativa aplicable al caso.-

Informa que una obra se considera concluida cuando presenta condiciones de habitabilidad o habilitación.-

En relación a los servicios esenciales (agua corriente, energía eléctrica), manifiesta que la condición de habitabilidad se cumple con la disponibilidad de los mismos, sin necesidad de que se encuentren efectivamente contactados o en funcionamiento. Expresa que los informes acompañados por el apelante no resultan conducentes para desvirtuar la condición de habitabilidad de las modificaciones introducidas en el inmueble.-

Con respecto a la inexistencia del final de obra otorgado por la autoridad municipal, sostiene que el objeto de los trámites en materia de planeamiento

urbano que se realizan ante los órganos comunales son absolutamente diversos e independientes de la obligación de declarar las mejoras ante la DGC.-

Afirma que no existen dudas respecto de la categorización de "edificado y habitable" que correspondía al inmueble al momento de la inspección de oficio. Indica que tal situación se encuentra fundada en los informes, fotografías y documentos obrantes en la causa, que evidencian en forma clara que el predio no revestía la calidad de "baldío".-

En mérito a lo expuesto, solicita que no se haga lugar al recurso de apelación y se confirme la Resolución N° 771/2019 en todas sus partes.-

III. A fs. 26 del expediente de cabecera, obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 427/2021, que declara la cuestión de puro derecho. En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido por el art. 152 del CTP.-

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver consiste en determinar si la Resolución N° 771/2019 dictada en fecha 23/04/2019 por la Dirección General de Catastro de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.-

Las presentes actuaciones se inician como consecuencia de la inspección de oficio de fecha 20/09/2018 (fs.7/12), realizada por el Departamento de Valuación de la DGC, sobre el inmueble Padrón N° 871.002, Matrícula 8285, Orden 8659, Circ. 1, Secc. K, Mza/Lam 91, Parcela 569A20 de propiedad del recurrente. La inspección detecta la presencia de mejoras no declaradas consistentes en "Obra Nueva" terminada destinada a Depósito, Categoría D, estado Bueno, verificándose la existencia de Superficie Cubierta de 3752,11m<sup>2</sup>; Semi Cubierta 954m<sup>2</sup> (Cat. D, Antigüedad 2017); y Pavimento 647m<sup>2</sup> (Antigüedad 2017).-

En consecuencia, por Resolución N° 2129/2018 del 07/11/2018 (fs. 17/18 Expte. DGC), se dispone la instrucción de sumario conforme los arts. 84 y 123 CTP. Asimismo, se pone en vigencia la nueva valuación fiscal propuesta para el mencionado inmueble, consistente en Valuación del Terreno \$649.601,38; Valuación de las Mejoras \$2.864.543,50; Valuación Total \$3.514.144,88; Rige Año 2019 (Decreto 3536/3 ME).-



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



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



El contribuyente formula descargo y acompaña prueba documental, consistente en comprobantes de compra de materiales de construcción y electricidad. Posteriormente la Autoridad de Aplicación intima al recurrente a la presentación de la documentación respaldatoria del descargo formulado. Éste adjunta copias autenticadas de caratula de plano de obra "galpón para deposito" (Expte. 2-2430/2016), memoria descriptiva del proyecto, contrato social y fotocopia de constancia de inscripción en AFIP (fs.29/37 Expte. DGC).-

Como consecuencia de la apertura a pruebas decretada en los términos del art. 120 CPT, el Departamento de Valuación realiza una nueva inspección ocular del inmueble en fecha 09/01/2019 (fs. 40/46 Expte. DGC). Del informe técnico surge la rectificación de las superficies de las mejoras y un incremento en la valuación a partir del 01/01/2019, derivado de la puesta en vigencia del decreto N° 3297/3 (ME).-

La Autoridad de Aplicación dicta una medida para mejor proveer, solicitando al contribuyente la presentación de elementos de prueba y constancias de conexión de los servicios de luz, agua y gas y/o documentación técnica intervenida por autoridad competente (fs. 47/48 Expte. DGC). El recurrente informa que los servicios no se encuentran conectados y que la obra carece de habilitación municipal (fs. 50 Expte. DGC).-

La Resolución N° 771/2019 no hace lugar al descargo, procede a rectificar y disponer la vigencia de la nueva valuación fiscal consistente en: Valuación del Terreno \$844.481,77; Valuación de las Mejoras \$3.770.926,76; Valuación Total \$4.615.408,53, Rige Año 2019 (Decreto 3297/3). Asimismo, aplica al recurrente una multa de \$129.610,04; equivalente a cinco veces el importe de impuesto inmobiliario dejado de ingresar.-

El contribuyente deduce recurso jerárquico contra la mencionada resolución (fs. 61/65 Expte. DGC). De los términos del recuso surge que el mismo no contiene agravios tendientes a impugnar la valuación fiscal puesta en vigencia. La crítica contra el acto administrativo se orienta a objetar la procedencia y cuantía de la multa aplicada, fundada en la inexistencia de los presupuestos normativos que generan la obligación formal de declarar las mejoras.-

La Fiscalía de Estado emite opinión afirmando que la vía recursiva que corresponde aplicar a la pretensión impugnatoria es el recurso de apelación establecido por el CTP y no el recurso jerárquico contemplado por la Ley 4.537. En consecuencia se pronuncia por la competencia de este Tribunal para la resolución del caso (fs.72/74 Expte. DGC).-

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

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 tributar.-

El contribuyente manifiesta que la resolución impugnada carece de fundamento. Sostiene que no se verifican los presupuestos fáctico-jurídicos requeridos para que resulte exigible el deber de declarar las mejoras. Ello acarrearía la nulidad del acto por contener un vicio en el elemento causa.-

La causa del acto se encuentra regulada por al Art. 43 de la Ley 4.537 que establece: "Son requisitos esenciales del acto administrativo:..2) Que tenga sustento en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa...". A su turno, el art. 48 de la norma dispone "El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos...2) Cuando fuere emitido mediando...falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado..."-.

En relación a dicho elemento del acto administrativo se ha dicho que "La causa se vincula a los hechos y antecedentes del acto y al derecho aplicable -más allá de que nuestra ley no lo diga expresamente- y su vinculación hace a la legalidad de la decisión, adoptándose un criterio objetivo...En consecuencia la causa del acto administrativo es la circunstancia de hecho impuesta por la ley para justificar la emisión del acto. Es decir que lo que quiere significar el inciso en

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO SIMONEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

análisis es que, para la emisión del acto se deben tener en cuenta las circunstancias fácticas y las condiciones que resulten del interés público". (Herrera, Mario Alejandro; "Procedimiento Administrativo de la Provincia de Tucumán – Ley N° 4537 Comentada y Concordada"; Bibliotex, Pg. 153).-

El argumento central del agravio radica en la falsedad del sustento primario del acto impugnado. El apelante manifiesta que la resolución omite considerar dos elementos de fundamental relevancia en relación a la configuración de la infracción. Ellas consisten en la inexistencia de conexión de los servicios esenciales y que la obra no se encuentra habilitada por la autoridad municipal. En consecuencia afirma que no existe incumplimiento del deber formal de denunciar las mejoras, ni corresponde sanción alguna.-

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

De la lectura de la norma surge evidente que el nacimiento de la obligación de declarar las mejoras se efectiviza con la conclusión de las obras, y la posibilidad de presentación de la declaración jurada se prolonga por un plazo de treinta días a partir de dicha finalización.-

A su turno, el art 30 del Decreto 3264/3-ME -Manual de Valuaciones- establece: "Será objeto de cálculo valuatorio fiscal toda edificación o mejora de carácter permanente que, con destino a vivienda, comercio, industria, u otras dentro de su tipo y características, se hubieran incorporado a inmuebles urbanos o rurales, siempre y cuando las mismas presenten condiciones de habitabilidad o de habilitación". A su turno, el art. 31 de dicha norma indica que "A efectos del cálculo valuatorio, la Dirección General de Catastro considerará cumplida la condición de habitabilidad para toda edificación destinada a vivienda o destino similar, cuando la misma se encuentre totalmente techada, con cerramientos

laterales exteriores de cualquier tipo y dispongan de los servicios indispensables de agua corriente y energía eléctrica domiciliaria, aun cuando los mismos no estuviesen conectados. Asimismo, considerará cumplida la 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”.-

Las normas citadas reglamentan el criterio específico para tener por configurado el deber formal de presentar la declaración jurada de las mejoras. Dicha pauta consiste en la finalización de la obra, presentando la misma la calidad de habitabilidad o habilitación, las que se tienen por cumplidas cuando el inmueble presente las características establecidas por la reglamentación.-

De la documentación adjunta al informe técnico de inspección (fs. 7/12) surge que a la fecha de realizarse la inspección de oficio (20/09/2018), se detectan mejoras consistentes en obra nueva destinada a deposito, categoría D, estado bueno, con las superficies que surgen de dichas actuaciones, y que las mismas se encuentran finalizadas desde el año 2017.-

Surge igualmente que al momento de la verificación, el inmueble en cuestión se encontraba declarado como baldío, libre de mejoras.-

Al realizar su descargo, el contribuyente adjunta copia autenticada de caratula de plano de obra “galpón para deposito” (Expte. 2-2430/2016) de fecha 01/09/2016 intervenido por la autoridad municipal y memoria descriptiva del proyecto, (fs. 31/32 Expte. DGC).-

De igual modo, obra en autos la prueba de inspección ocular producida por la Autoridad de Aplicación, a partir de la cual se elabora un nuevo informe técnico (fs. 40/46 Expte. DGC). -

Del material probatorio relevado surge que el inmueble en cuestión no reviste la calidad de baldío, sino que en el mismo se verifican obras no declaradas, de las que dan cuenta los informes y anexos fotográficos antes mencionados.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Corresponde analizar el agravio relacionado con la falta de conclusión de las obras, derivado de la falta de conexión de los servicios esenciales y la inexistencia del final de obra otorgado por la autoridad comunal.-

En relación a los servicios, la memoria descriptiva acompañada por el contribuyente (fs. 32 Expte. DGC), establece que "la instalación eléctrica solo prevé iluminación interior ya que el destino para su uso no requiere otros servicios". En consecuencia, si la obra no prevé la utilización de los servicios de gas y agua corriente, no resultan conducentes las pruebas que informan la falta de conexión de tales servicios (fs. 64 Expte. DGC).-

Con respecto al servicio de energía eléctrica, el contribuyente acompaña fotocopia no autenticada de nota del jefe de sucursal Banda del Río Salí de EDET SA. En ella se indica que no cuenta con información catastral de identificación de los inmuebles; sin embargo informa que la propiedad carece de servicio de energía eléctrica en la actualidad.-

En principio las fotocopias simples y sin autenticar no cumplen con el requisito instrumental establecido por el art. 33 Ley 4.537. Sin perjuicio de ello, la condición de habitabilidad o habilitación de las obras no requiere la efectiva conexión de los servicios, sino que los mismos se encuentren disponibles; según surge del art. 31 del Decreto 3264/3-ME - Manual de Valuaciones.-

De los anexos fotográficos de las inspecciones oculares (fs.10 y 44/45 Expte. DGC) surge la existencia de medidor de energía eléctrica instalado, así como diversos instrumentos de iluminación colocados. De ello se deduce que se cumple la condición de habitabilidad/habilitación en relación a la disponibilidad del servicio de energía eléctrica; aun cuando el mismo no estuviera efectivamente contactado.-

Con respecto a la falta de otorgamiento del final de obra, el contribuyente acompaña informe original, elaborado por el organismo competente de la Municipalidad de la Banda del Río Salí, donde indica que "*la obra está construida, sin contar con el final de obra*" (fs. 65 Expte. DGC). Dicho informe se relaciona con la copia autenticada del plano oportunamente acompañado por el contribuyente (fs. 31 Expte. DGC).-

La premisa central del agravio consiste en que la carencia del final de obra implica la inexigibilidad del deber de declarar las mejoras realizadas en el



inmueble. En consecuencia sostiene que no corresponde la aplicación de multa por no configurarse la infracción al deber formal.-

Corresponde señalar que la base argumental del agravio contiene una confusión entre dos trámites diversos, que se realizan ante entidades con diferentes competencias. Resulta fundamental diferenciar entre la declaración de las mejoras ante a DGC y la aprobación del plano "conforme a obra construida" por parte de la Dirección de Catastro Municipal.-

La finalización de la obra es un hecho jurídico en los términos del art. 257 del Código Civil y Comercial; mientras que el otorgamiento del final de obra mediante la aprobación del plano "conforme a obra" es un acto administrativo dictado en ejercicio del poder de policía de edificación, regulado por las normas municipales de planeamiento urbano y edificación.-

La conclusión de las mejoras, 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 el acto conclusivo de un procedimiento administrativo que contiene diversos actos previos, establecidos por las normas municipales mencionadas.-

En consecuencia la finalización material de la obra es un presupuesto fáctico para la iniciación del procedimiento que -luego de actos y trámites interlocutorios- concluirá con el otorgamiento del acto administrativo municipal que aprueba el plano "conforme a 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.-

La independencia entre ambas situaciones se encuentra confirmada por el informe de la autoridad comunal, que comunica la conclusión material de las mejoras sin contar con el acto administrativo de final de obra (fs. 65 Expte. DGC).-

Del cumulo de elementos obrantes en autos surge que, al momento de la inspección, el inmueble del contribuyente presentaba mejoras en calidad de obra terminada, con influencia sobre su valuación. De ello se deduce el incumplimiento del deber formal de presentar la declaración jurada ante la DGC, para comunicar la existencia de las obras, dentro de los 30 días de su finalización.-

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

El art. 84 CTP 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 incumplimiento de los deberes formales consiste en toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por la autoridad administrativa. Como consecuencia de la determinación, fiscalización e investigación, los ciudadanos -contribuyentes o no- están sometidos a una serie de deberes tendientes a posibilitar y facilitar la debida actuación estatal. El incumplimiento de estos deberes también es una infracción fiscal y está penada por ley. (Villegas, Héctor B.; “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”; Ed. Depalma; Pg. 389).-

Respecto de la imposición de sanciones por incumplimiento de deberes formales, se ha decidido *“La ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en el marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en la que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado”*. Corte Suprema de Justicia de la Nación

in re "García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1, Ley 11.683";  
Sentencia del 05/11/1991 (Fallos 314:1376).-

Verificado el elemento objetivo, corresponde analizar el encuadre subjetivo de la infracción. En materia sancionatoria rige el principio de personalidad de la pena, consistente en que 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. En consecuencia resulta procedente la aplicación de la sanción.-

La pretendida inexigibilidad de la declaración, derivada de la presunta falta de finalización de la obra, ha sido debidamente analizada y desestimada por las consideraciones previas, a las que se remite.-

La omisión en declarar las mejoras no puede justificarse, atento a las implicancias del proceso constructivo. Se requiere la elaboración de un proyecto de obra, con intervención de profesionales idóneos -con específicos conocimientos en materia catastral e inmobiliaria- así como el requerimiento de los respectivos permisos de construcción, y la presentación de la documentación pertinente ante los organismos municipales competentes; tal como surge del plano y memoria descriptiva adjuntado por el contribuyente y por la prueba informativa (fs. 31/32 y 81 Expte. DGC).-

Resulta relevante en la valoración de la conducta del infractor el hecho de dedicarse profesionalmente a la realización de obras civiles, industriales y afines, según surge del objeto social declarado en el contrato (fs. 33/35 Expte. DGC). Ello impide alegar ignorancia o error respecto de los requisitos legales y reglamentarios del proceso constructivo.-

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 inadmisibile 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 Garelo c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-*

Verificados el elemento objetivo y subjetivo de la infracción, corresponde avocarse a la tacha de irrazonabilidad de la sanción, por la alegada desproporción entre la falta cometida y la multa aplicada.-

El art. 84º C.T.P. contiene elementos reglados y discrecionales. Entre los primeros destacamos el presupuesto fáctico que habilita la imposición de la sanción y los parámetros establecidos para ponderar su graduación. El elemento discrecional de la norma está constituido por la posibilidad de la administración de determinar la extensión de la sanción dentro de la escala legal.-

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.-

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 Valuación de la DGC dan cuenta de tales características; que resultan concordantes con la documentación acompañada por el contribuyente.-

En relación a la capacidad contributiva del infractor el acto valora la magnitud del emprendimiento; el carácter comercial del mismo; la envergadura, características constructivas, categoría y estado de las obras; el impacto de las mejoras sobre la nueva valuación fiscal puesta en vigencia; la base imponible del

fundo correspondiente al año 2017; así como el impuesto que debió devengarse a partir de la finalización de aquellas, en contraposición al efectivamente ingresado. Tales valoraciones tienen basamento causal en los informes técnicos y fotográficos (fs. 07/12 y fs. 40/46 Expte. DGC), que demuestran la capacidad contributiva del apelante. Estos elementos no han sido desvirtuados por el impugnante.-

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

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

Sin perjuicio de lo dicho, corresponde señalar que el quantum fijado por la Autoridad de Aplicación no luce irrazonable. En virtud de los elementos normativos establecidos para su determinación, la aplicación de cinco veces el monto 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 arrimado por la actora a fin de desvirtuar la imputación efectuada en su contra; extremos a los que cabe sumar la incidencia de una serie de actuaciones que se sucedieron en el decurso*

*del trámite (opiniones e informes técnicos), que sirven a los fines de tener por configurado adecuadamente el elemento motivación en la especie. De tal forma, tanto la fecha de la infracción constatada por la autoridad de aplicación (año 2013), como las características del inmueble en donde se erigió el mega emprendimiento comercial que pertenece a la actora y las diferencias que ello implica en la valuación fiscal de la heredad, surgen detallados en el informe técnico). La magnitud del inmueble construido y la nueva valuación fiscal determinada por Catastro (extremos que no se han controvertido en autos), son además signos elocuentes del alcance de la capacidad contributiva sociedad actora. Asimismo las diferencias existentes en la determinación del impuesto inmobiliario a partir de la nueva de valuación, entre lo determinado por la DGR para el año 2014 (\$...) y lo que debió de abonarse (\$...), también merecieron de un informe técnico específico, que además detalló todos los diferentes montos de multa posibles de aplicar a la luz de lo dispuesto por el artículo 84 de la Ley 5.121. El cúmulo de los elementos reseñados, tanto expuestos en el propio acto como en las diferentes actuaciones ocurridas durante el trámite a los fines de formar la voluntad de la administración, dejan traslucir una motivación suficiente y adecuada en relación a la solución sancionatoria adoptada y la extensión de la misma".* Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo - Sala 1 in re "La Luguenze S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad-Revocación" (Expte. N° 354/15); Sentencia N° 652 del 03/10/2018.-

Sin embargo, surge de las actuaciones que la base imponible tomada en cuenta para el cálculo preventivo de multa por la Resolución N° 2129/2018 para el año 2018 asciende a la suma de \$3.358.240,53. A partir de dicho monto, se detrae la suma del tributo devengado a la suma del que debió devengarse, y se determina que el impuesto omitido asciende a \$25.487,98; valor sobre el que se calcula la graduación de multas posibles (fs.12 Expte. DGC).-

Como consecuencia de la inspección ocular realizada durante la etapa probatoria del recurso de reconsideración, se determina una nueva base imponible que es rectificadora y puesta en vigencia por la Resolución N° 771/2019. De acuerdo a las variaciones emergentes de la prueba mencionada, la base imponible para el año 2018 resulta modificada, estableciéndose en la suma de \$3.394.409,92. De igual modo, en función de la composición de la base, se detrae



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RJ-3004-3789



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



la suma del impuesto devengado al que debió devengarse, de lo que resulta el impuesto omitido por la suma de \$25.922,01. En consecuencia se procede a graduar las multas posibles (fs. 46 Expte. DGC), y se impone una multa de \$129.610,04; equivalente a cinco veces el importe dejado de ingresar en concepto de impuesto inmobiliario.-

De lo dicho surge que el quantum de la pretensión punitiva establecida al momento de notificar la instrucción del sumario, mediante la Resolución N° 2129/2018, se vio incrementado como consecuencia de la deducción del recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente y por la prueba producida durante su tramitación. Esta situación agravia su derecho de defensa por la prohibición de la *reformatio in pejus*, ya que coloca al recurrente en una situación más gravosa a la que se encontraba con anterioridad a la interposición del medio defensivo; generando la contradicción de que tal agravamiento no se habría producido en caso de no haberlo deducido.-

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 como consecuencia 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". Corte

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Suprema de Justicia de la Nación in re "Larici, 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° 771/2019, 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° 2129/2018 al instruir el sumario en la suma de \$25.487,98. En consecuencia se fija el monto de la multa en suma de \$127.439,88.-

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.-

**VI.** Por las consideraciones que anteceden propongo HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por el contribuyente RÍO AZUL INGENIERIA SRL, CUIT N° 30-69722105-7, contra la Resolución N° 771/2019 de la Dirección General de Catastro, de fecha 23/04/2019. En consecuencia RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada por el art. 3° de la Resolución recurrida, la que quedará fijada en la suma de Pesos Ciento Veintisiete Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 88/100 (\$127.439,88), 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°:** HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por el contribuyente RÍO AZUL INGENIERÍA SRL, CUIT N° 30-69722105-7, contra la





GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



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



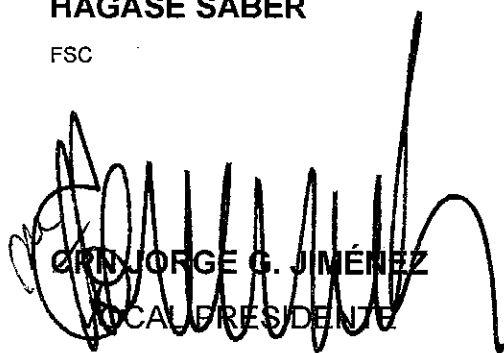
TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

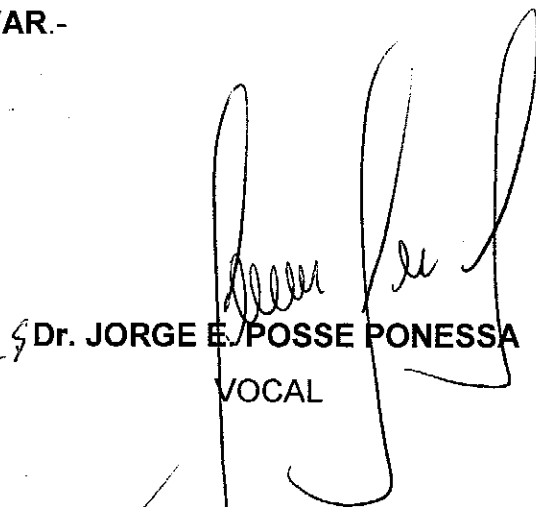
Resolución N° 771/2019 de la Dirección General de Catastro, de fecha 23/04/2019. En consecuencia RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada por el art. 3° de la Resolución recurrida, la que quedará fijada en la suma de Pesos Ciento Veintisiete Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 88/100 (\$127.439,88), conforme lo considerado.-

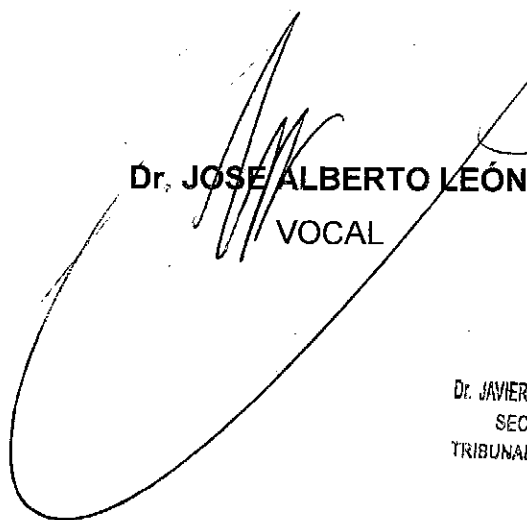
**2°: REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.-**

**HÁGASE SABER**

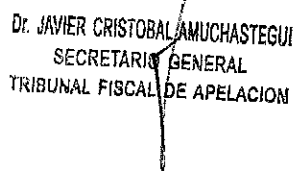
FSC

  
**DR. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**Dr. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

  
**Dr. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

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