



GESTION  
DE LA CALIDAD

RJ-3000-9769



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



SENTENCIA N° 107/2022

Expte. N° 684/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29 días del mes de JUNIO de 2022, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, 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 **"MARTIN FRANCO DANIEL – MARTIN ROCIO MARISEL Y OTROS S/RECURSO DE APELACIÓN"** Expte. N° 684/926/2019 (Expte. DGC N° 20.161/377/2018).-

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

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

I. A fs. 54/61 del Expediente N° 20.161/377/2018 DGC -cuya recaratulación origina las presentes actuaciones- los contribuyentes **MARTIN FRANCO DANIEL**, CUIL N° 20-37657189-1 y **MARTIN ROCIO MARISEL**, CUIL N° 27-36838073-9; en calidad de titulares de dominio y los contribuyentes **MARTIN OSVALDO DANIEL** CUIL N° 20-12607574-0, y **MOLINA, DORA MARGARITA**, CUIL N° 27-12652351-9, en calidad de usufructuarios, deducen el Recurso Jerárquico en contra de la Resolución N° 834/2019 de la Dirección General de Catastro, de fecha 26/04/2019; que obra a fs. 50/52 de estas actuaciones. En ella se resuelve **RECTIFICAR** y **DISPONER LA VIGENCIA** de la nueva valuación fiscal del inmueble objeto del procedimiento por un valor total de \$6.535.422,32 y **APLICAR** una **MULTA** de Pesos Ciento Ochenta y Tres Mil Cuatrocientos Veinticinco con 06/100 (\$183.425,06) equivalente a tres (3) veces el importe del Impuesto Inmobiliario dejado de ingresar, de acuerdo al Cálculo Preventivo de Multa (s/Art: 84 de la Ley 5.121) Código Tributario Provincial.-

El recurrente realiza una reseña de los antecedentes del caso, manifestando que al dictarse la Resolución N° 1902/2018 DGC deduce recurso

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
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

de reconsideración por considerar improcedente la modificación de la valuación.-

Indica que los argumentos principales del recurso consisten en la falta de conclusión de la obra y la consecuente inexistencia de obligación de declarar las mejoras en ejecución, como también la ausencia de perjuicio fiscal derivado de la falta de ingreso del impuesto inmobiliario durante el periodo 2018. Añade que en el mencionado recurso también se impugna la valuación en sí, por considerar errónea la asignación de las características particulares del inmueble y la aplicación de los valores unitarios básicos.-

Sostiene que el acto administrativo por el cual se resuelve el recurso de reconsideración, se encuentra viciado de nulidad absoluta por violación del debido proceso adjetivo y falta de motivación.-

Expresa que la resolución resulta absolutamente contradictoria, ya que reconoce expresamente que la obra no se encuentra construida conforme a los planos presentados. De ello deduce que no existiría violación de las disposiciones del art. 10 de la Ley 7.971 en lo relativo a la falta de presentación de la declaración jurada de mejoras; ya que ella surgiría al momento de concluirse el proyecto en su totalidad.-

Manifiesta que a pesar de la fehaciente constatación de la falta de conclusión de la obra, sin embargo se le aplica una multa de \$183.425,06 sin justificación o fundamentación alguno. Indica que la resolución sancionatoria resulta el producto de un mero voluntarismo de la administración.-

Afirma que la Autoridad de Aplicación no cumple con el deber de resolver la cuestión planteada y dictar una decisión fundada. Sostiene que -sin fundamento alguno- se rectifica de oficio la valuación fiscal, que pasa de \$5.027.247,93 dispuesta por Resolución 1902/2018 a la suma de \$6.535.422,32 para 2019, lo que implica una decisión arbitraria y antojadiza.-

Expresa que la resolución recurrida es nula, por violación del art. 43 de la Ley 4.537, ya que no tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa ni contiene una adecuada motivación. Indica que la Administración rectifica la valuación fiscal sin dar ningún fundamento que justifique su decisión, ya que no menciona los hechos ni las normas tenidas en cuenta para realizar la

modificación. Sostiene que la multa se aplica sin analizar los elementos aportados en el recurso de reconsideración.-

Afirma que el acto impugnado es fruto del puro voluntarismo del órgano, ya que no se funda en las circunstancias del caso ni en las normas aplicables; lo que acarrea la nulidad de la resolución por arbitrariedad, falta de congruencia y ausencia de motivación.-

Solicita la suspensión de los efectos del acto hasta tanto se resuelva el recurso. Ofrece como prueba el expediente administrativo tramitado ante la DGC, así como la documentación y elementos probatorios producidos en el mismo. Hace reserva del Caso Federal.-

Concluye solicitando que se haga lugar al recurso, se deje sin efecto la modificación de la valuación y se revoque la multa aplicada.-

II.- A fs. 88/92 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Catastro contesta el traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 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. 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.-

Manifiesta que como consecuencia de la prueba producida por el contribuyente en el recurso de reconsideración, se detecta que la superficie es superior a la determinada por el informe técnico que dio origen al procedimiento; por lo que se procede a la rectificación del cálculo métrico de las mejoras. Afirma que el Departamento de Valuación constata la existencia de obras concluidas y en funcionamiento, como también la existencia de un sector no construido conforme a los planos presentados en el descargo; el que no se tiene en cuenta al momento de la valuación.-

Expresa que en base a los elementos obrantes en la causa se determina con exactitud las características particulares del inmueble, y se procede a rectificar superficie construida, elevando la valuación fiscal mediante Resolución N° 834/2019. Expone que se aplica la sanción de multa, correspondiente a tres (3) veces el imponte del impuesto inmobiliario evadido.-

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-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM 450 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Sostiene que se encuentra acreditado que el inmueble no reviste la categoría de baldío, ya que se constata la existencia de una construcción habitable y su funcionamiento como salón de fiestas. Indica que la circunstancia de que algunos sectores no se encuentren construidos de acuerdo al plano adjunto, no enerva el carácter de "urbano edificado" asignado al inmueble.-

Manifiesta que aceptar la pretensión del recurrente implicaría considerar baldío por tiempo indeterminado a un inmueble con superficies habitables y en funcionamiento, que modifican el carácter y la base imponible en forma indiscutida. Reitera que el sector que no construido conforme a planos no se tiene en cuenta para determinar la valuación.-

Afirma que la resolución impugnada se encuentra adecuadamente fundada, ya que expone en forma clara, explícita y contundente los presupuestos que habilitan la rectificación de la valuación y justifican la procedencia y graduación de la multa; con la debida referencia a los elementos facticos y normativos que la sustentan. Agrega que sin perjuicio de la debida y suficiente motivación, el acto administrativo resulta igualmente fundado por los dictámenes e informes a los que remite, consistentes en informes técnicos del departamento de valuación y los dictámenes legales que lo preceden y conforman.-

En relación a la graduación de la multa, expresa que se tiene en cuenta el cálculo métrico del informe técnico y documentación adjunta, así como las características sobresalientes de la construcción, consistentes en gran salón de acceso en doble altura, con escalera amplia revestida en mármol, materiales de primera calidad en pisos, revestimientos, accesorios y griferías; iluminación especial y de primera calidad; todos los ambientes climatizados y cerramientos exteriores con grandes paneles vidriados. Consecuentemente afirma que la graduación de la sanción se ajusta a los parámetros establecidos por la norma catastral.-

En mérito a lo expuesto, solicita que no se haga lugar al recurso de apelación y se confirme la Resolución N° 834/2019 en todas sus partes.-

III.- A fs. 94 del expediente de cabecera, obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 291/2021, que declara la cuestión de puro derecho. A fs. 97/99 de estas actuaciones se encuentra la sentencia interlocutoria N° 411/2021, por

la que se ordena una medida para mejor proveer, debidamente evacuada por la Autoridad de Aplicación a fs. 106/112. En consecuencia, la causa está en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en los arts. 152 y 153 del CTP.-

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

Dicho análisis se funda especialmente en el hecho de que el recurso cuestiona no solamente la procedencia y cuantía de la sanción de multa aplicada por la resolución, sino que también impugna la valuación puesta en vigencia por la Autoridad de Aplicación.-

Por otro lado, el medio de impugnación deducido originalmente por el contribuyente consiste en el recurso jerárquico previsto por los arts. 66 y 67 de la Ley 4.537, y no el recurso de apelación previsto por los arts. 12, 127 y 134 C.T.P.-

Según surge del Dictamen N° 2910 del 02/12/2019 que obra a fs. 68 de estas actuaciones, la Fiscalía de Estado emite opinión otorgando a este Tribunal la competencia para resolver el recurso planteado. El órgano asesor entiende que resulta aplicable la vía de impugnación establecida por los arts. 127 y 134 de la Ley 5.121, no siendo idóneo el recurso contemplado por los arts. 66 y 67 de la Ley 4.537.-

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 CTP, 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"*.-

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION C.T.P.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-8000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

La base imponible del impuesto territorial está prevista por el art. 201 CTP y consiste en la valuación fiscal, determinada por la DGC. Sobre dicha base se liquida el tributo aplicando las tasas e impuesto mínimo, según lo establece el art. 202 del mencionado digesto.-

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

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

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

Corresponde señalar que el art. 13 de la norma catastral incluye causales de modificación de la valuación que no dependen de actividad alguna del contribuyente, y que derivan de un juicio técnico de la autoridad de aplicación (cambio de condiciones agroecológicas, actualización de valores unitarios o

básicos, errores en la determinación de los parámetros de valuación), e incluso fundados en criterio de oportunidad, mérito y conveniencia.-

La jurisprudencia ha descrito el sistema determinativo del impuesto en los siguientes términos *"En el caso del impuesto inmobiliario, que se trata de un tributo directo, real y predeterminado, cuya estructura básica se sustenta en el Catastro Territorial, siendo indispensable el conocimiento de las propiedades con sus elementos de individualización física, sus connotaciones jurídicas y su valor económico"... 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". Excmá. Cámara Civil en Documentos y Locaciones - Sala 2, *in re* "Provincia de Tucumán (DGR 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 norma –incluida la omisión de presentar la declaración jurada por modificación de las características particulares de los inmuebles establecida por su art. 10- remitiendo a la aplicación del art. 84 CTP.-

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-0709



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Puede verificarse que el procedimiento recursivo contemplado por la ley catastral es análogo al previsto por el CTP respecto de la determinación del tributo y la imposición de sanciones establecido por los art. 99, 123 y 124 CTP. 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 DGC dicta la Resolución N° 1902/2018 por la que procede a la instrucción del sumario y a poner en vigencia la nueva valuación fiscal del inmueble.-

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

La Resolución N° 834/2019 concluye el procedimiento impugnatorio-sumarial; decidiendo rectificar y poner en vigencia una nueva valuación fiscal e imponer la sanción de multa equivalente a tres veces el importe impuesto inmobiliario dejado de ingresar. -

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

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

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

*practicada invocando todos los fundamentos de hecho y de derecho que considere pertinentes...”.-*

Respecto de la multa establecida por el art. 84 CTP, 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 CTP indica *“Contra las resoluciones que dicte la Autoridad de Aplicación en los casos previstos por el artículo 99 y contra las que impongan multas, los sujetos pasivos o infractores podrán interponer –a su opción-, dentro de los quince (15) días de notificados, los siguientes recursos; 1) Recurso de Reconsideración; 2) Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, cuando fuese viable...El recurso del inciso 2) no será procedente respecto de las liquidaciones de intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen”.-*

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

Recordemos que el contribuyente impugna la resolución de la DGC que se pronuncia sobre la valuación por medio del recurso jerárquico ante el Ministerio de Economía; mientras que el Dictamen Fiscal N° 2910 sostiene que la vía impugnatoria idónea es el recurso de apelación ante este Tribunal.-

No existe duda en relación a la competencia de este Cuerpo para resolver la apelación respecto de la multa impuesta por la DGC; 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 recurrido -en lo que a la valuación refiere-, a fin de verificar la vía procedimental que corresponde aplicar para su impugnación. Es menester recordar que la sustancia del acto cuestionado determina el canal formal recursivo 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 CTP.-

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 CTP. 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 interesado amplias facultades para cuestionar la resolución de la autoridad de aplicación, contemplando la posibilidad de deducir reconsideración, ofrecer y producir pruebas.-





GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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

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

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

En idéntico sentido se han pronunciado los órganos judiciales, resolviendo *"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

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9703



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM450 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

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

La duplicación de las vías recursivas generaría una complicación adicional, consistente en la imposibilidad de resolver la apelación deducida contra la multa, hasta tanto recaiga resolución sobre el recurso jerárquico que impugna la base imponible, ya que ésta constituye la base de cálculo de aquella. 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 CTP.-

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"*. CSJN *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 DGC, 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 LPA 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".* CSJN in re "Rodríguez, Rafael Antonio y otros c/



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

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 DGC 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, dicha impugnación 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 o 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 catastral, así como respecto a la sanción de multa contenida en la Resolución N° 834/2019 de la DGC. 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 28/08/2018, realizada por el Departamento de Valuación de la DGC, sobre el inmueble Padrón N° 512.443, Matrícula 1871, Orden 125, Circ. 1, Secc. 24, Mza/Lam 5A, Parcela 36B, de propiedad de la parte apelante (fs. 8/13). La inspección detecta la presencia de mejoras no declaradas consistentes en obra nueva terminada destinada a Salón de Fiestas, Categoría B, estado Bueno, verificándose la existencia de Superficie Cubierta de 1450m<sup>2</sup> y Semicubierta 200m<sup>2</sup> (Cat. B, Antigüedad 2017); Piscina 50m<sup>2</sup> (Cat. B, Antigüedad 2017) y Pavimento Rígido 450m<sup>2</sup> (Antigüedad 2017).-

En consecuencia, por Resolución N° 1902/2018 del 01/10/2018 (fs. 18/19), se dispone la instrucción de sumario conforme los arts. 84 y 123 CTP.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-2000-5769



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

Asimismo, se pone en vigencia la nueva valuación fiscal propuesta para el mencionado inmueble, consistente en Valuación del Terreno \$77.046,46; Valuación de las Mejoras \$4.950.201,47; Valuación Total \$5.027.247,93; Rige Año 2019 (Decreto 3536/3 ME).-

El contribuyente deduce recurso de reconsideración contra la valuación fiscal y formula descargo respecto del sumario, donde acompaña prueba documental (plano de obra nueva fs. 26) y ofrece prueba de inspección ocular, la que es producida (fs.28/34). Posteriormente el Departamento de Valuación realiza una ampliación del informe técnico, donde informa que como consecuencia del Decreto N° 3297/3 (ME) del 28/09/18, las valuaciones se incrementan un 30% a partir del 01/01/2019; por lo que procede a su actualización, fijándola en la suma de \$6.535.422,32 (fs.36/37).-

En función de la prueba producida, la Resolución N° 834/2019, decide el recurso interpuesto. En consecuencia, procede a rectificar y disponer la vigencia de la nueva valuación fiscal consistente en: Valuación del Terreno \$100.160,41; Valuación de las Mejoras \$6.435.261,91; Valuación Total \$6.535.422,32, Rige Año 2019 (Decreto 3297/3). Asimismo, aplica al recurrente una multa de \$183.425,06, equivalente a tres veces el importe de impuesto inmobiliario dejado de ingresar.-

El contribuyente deduce recurso jerárquico 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 causa y ausencia de fundamentación del acto administrativo, en lo referente a la rectificación de la valuación fiscal del inmueble. Sostiene que la resolución no explicita los elementos de hecho por los cuales se procede modificar la valuación, ni tampoco expone los fundamentos jurídicos que sustentan dicha modificación.-

La causa del acto administrativo consiste en las circunstancias y antecedentes de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto; mientras que la motivación es un requisito que integra la forma y consiste en la

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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

exteriorización de las razones que justifican la emisión del acto, es decir la explicitación de tales circunstancias de hecho y derecho, como el interés público que se persigue con el dictado del acto (Cassagne, Juan Carlos; "Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, Tº II, pg.160 y 175).-

En materia de valuación, el dictamen técnico resulta esencial para dar sustento factico al acto administrativo, por cuanto da cuenta de la existencia de mejoras, así como de las características particulares de los inmuebles en los términos del art. 10 de la Ley 7.971. Por su parte, el dictamen jurídico aporta los antecedentes de derecho que hacen al restante componente causal. La ausencia de cualquiera de dichas piezas procedimentales implica un vicio en la causa del acto administrativo.-

Del examen de autos surge la existencia de dos dictámenes técnicos elaborados por el Departamento de Valuación obrantes a fs. 8/13 y 28/34; originados en inspección de oficio y en la prueba de inspección ocular respectivamente. De igual modo, a fs. 36/37 obra nuevo informe técnico del citado departamento, donde amplía las consideraciones relacionadas con las características asignadas al inmueble, categoría y valores unitarios básicos.-

Según surge del acto impugnando, la Autoridad de Aplicación hace mérito de los mencionados dictámenes e informe técnicos, por lo que no resulta acertado que el acto carezca de fundamentos en materia valuatoria.-

Con relación a la motivación *in aliunde* se ha decidido que "*Respecto la viabilidad de la motivación integrativa o in aliunde o per relationem del acto administrativo; es cierto que se ha reconocido que no resulta irrazonable admitir que la motivación pueda surgir no sólo del texto mismo del acto, sino de sus antecedentes*". Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, *in re* "Herrera Molina Emilio Andrés vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo", Sentencia Nº 571 del 12/8/2013.-

En consecuencia, de la resolución surgen los fundamentos por los cuales se procede al cambio de la valuación, de acuerdo a los argumentos que se trataran al analizar el segundo agravio; sin que sea menester la transcripción completa de los dictámenes e informes técnicos valuatorios para tener por fundado el acto.-

Por ello, corresponde el rechazo del agravio referido a la falta de causa y fundamentación, y la consecuente nulidad fundada en el pretendido vicio.-

El segundo agravio consiste en que no se encuentran dados los presupuestos legales y reglamentarios para la modificación de la valuación. Sostiene que las obras se hallan en proceso de ejecución, sin que se encuentren concluidas conforme a los planos aprobados por la Municipalidad; por lo cual no resulta procedente el incremento de la base imponible.-

Afirma que la Autoridad de Aplicación pudo constatar fehacientemente la falta de conclusión de la obra conforme a planos. A pesar de ello –sin fundamento alguno- procede a rectificar de oficio de la valuación fiscal, que pasa de \$5.027.247,93 dispuesta por resolución 1902/2018 a \$6.535.422,31 para 2019.-

A efectos de abordar los cuestionamientos referidos a la puesta en vigencia de la nueva valuación, es menester analizar los elementos de juicio tenidos en cuenta por la resolución. A partir de ellos se debe determinar la existencia de los presupuestos establecidos por la norma catastral para la modificación de los valores, y -en su caso- la irrazonabilidad de la nueva valuación.-

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° 3297/3, de acuerdo al art. 13 inc. 5 de dicha ley.-

Según las anotaciones catastrales previas a la inspección de oficio, el inmueble se encontraba registrado en calidad de baldío sin mejoras (fs. 9).-

Por su parte la inspección de oficio realizada por el Departamento de Valuación de Autoridad de Aplicación (fs. 8/13), detecta la existencia mejoras no declaradas consistentes en una "Obra Nueva" destinada a Salón de Fiestas, Categoría B, estado Bueno, Superficie Cubierta de 1450m<sup>2</sup> y Semicubierta 200m<sup>2</sup> (Cat. B, Antigüedad 2017); Piscina 50m<sup>2</sup> (Cat. B, Antigüedad 2017); Pav. Rígido 450m<sup>2</sup> (Antigüedad 2017).-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



Al interponer el recurso de revocatoria y fundar su descargo, el contribuyente acompaña plano de obra nueva local comercial, correspondiente a proyecto de plantas, cortes y frente en soporte papel, intervenido por la autoridad municipal. Se individualiza como Resolución 328-DOSP-2013, Expte. 8091-M-2013 (fs.26).-

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 del Autoridad de Aplicación (fs.28/34). Como consecuencia de la medida probatoria se determina que la propiedad tiene un sector no construido de acuerdo a los planos, por lo que se lo excluye al elaborar la valuación. Se informa que el resto de la edificación está funcionando desde el principio de acuerdo a su destino inicial.-

El anexo fotográfico adjunto al informe de inspección ocular (fs. 32/33), confirma la existencia de las mejoras de infraestructura antes señaladas.-

Mediante informe ampliatorio, el Departamento de Valuación se expide pormenorizadamente respecto de las características asignadas al inmueble, categoría y valores unitarios básicos (fs. 35/37).-

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 –dictámenes técnicos informes de inspección, anexo fotográfico y planos- dan cuenta de la efectiva existencia de mejoras no declaradas por el propietario del inmueble, constituidas –según el cálculo rectificado- en Superficie Cubierta de 1516m<sup>2</sup> y Semicubierta 228m<sup>2</sup> (Cat. B, Antigüedad 2017); Piscina 32m<sup>2</sup> (Cat. B, Antigüedad 2017); Pav. Rígido 516m<sup>2</sup> (Antigüedad 2017); consistente en “Obra Nueva” destinada a Salón de Fiestas.-

De igual modo, al evacuar la medida para mejor proveer ordenada por este Tribunal (fs.108/111), la Autoridad de Aplicación informa detalladamente el procedimiento a través del cual arriba a la valuación fiscal contenida en el art. 1º de la Resolución Nº 834/2109, especificando los valores unitarios básicos, coeficientes de ajuste, características asignadas al inmueble y categoría

utilizada, describiendo concretamente la metodología utilizada para arribar al monto de la valuación puesta en vigencia.-

De la comparación entre la inspección de oficio inicial y la prueba de inspección ocular, surge que como consecuencia esta última se ajusta el cálculo métrico, con la consiguiente modificación de la base imponible.-

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 del sector de la obra no construido de acuerdo a planos; dicha porción no es tenida en cuenta para la valuación. Sin embargo el impugnante no cumple la carga de acreditar que el resto de las mejoras realizadas en el inmueble tampoco reúnen las condiciones para ser computadas en la valuación.-

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 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 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*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9009-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

*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. 28/34 que las mejoras se encuentran totalmente techadas, con cerramientos laterales exteriores completos, con servicio de energía eléctrica conectado. Se observa incluso la existencia de mobiliario, materiales y maquinaria que indican no solo la habitabilidad/habilitación de las obras, sino también su efectiva utilización por el propietario para los fines proyectados.-

Queda desvirtuada la afirmación del apelante respecto a la falta de conclusión de las obras, y el encontrarse pendiente su futura finalización dependiente de la aprobación de la obra por parte de la Municipalidad de Tañi Viejo.-

La obra se aprueba mediante la firma del plano conforme a obra por parte de la autoridad municipal. Sin embargo se debe distinguir dicho acto de la finalización material de la obra.-

De acuerdo al art. 10 de la Ley de Avalúo la declaración jurada de las mejoras debe ser presentada 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.-

Podemos concluir que la existencia o pendencia del acto administrativo que otorga el final de obra nada dice o acredita respecto de 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 las obras realizadas por el contribuyente difieran parcialmente de los planos presentados (fs.26), ya que no puede confundirse una obra construida en forma diversa al proyecto aprobado, con la falta de conclusión de las mejoras. De las pruebas de autos surge que la obra se encuentra concluida, siendo irrelevante su fidelidad con el plano aprobado, cuestión que deberá subsanarse ante la autoridad municipal al momento de la aprobación del plano conforme a obra construida.-

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 tercer término, el recurrente cuestiona el "Rige Valuatorio", argumentando que la Autoridad de Aplicación habría realizado una modificación retroactiva de la valuación del inmueble, en perjuicio del contribuyente.-

Ello surge del cuestionamiento de la rectificación de la valuación fiscal establecida tomando como base la finalización de obras en el año 2017, pero con una valuación calculada a valores del año 2019. El apelante argumenta que el acto administrativo en forma caprichosa y sin fundamento rectifica la valuación fiscal de oficio y pasa de \$5.027.247,93 dispuesta por resolución 1902/2018 a \$6.535.422,32 para 2019.-

Al respecto debemos distinguir dos situaciones diversas. El "rige valuatorio" se encuentra regulado por el art. 207 CTP, 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 periodo fiscal siguiente a su incorporación o supresión".-

Por su parte, el art. 84 CTP 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.-



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-2000-3763



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Según surge de la Resolución N° 1902/2018 del 01/10/2018, al determinar mejoras no declaradas con antigüedad de obra 2017, se procede a rectificar la valuación del inmueble. Sin embargo la valuación que el acto administrativo pone en vigencia para tributar el impuesto inmobiliario es a partir del año 2019, según surge del art. 1° de dicho acto. La Resolución N° 834/2019 al resolver la reconsideración, conserva idéntico año para la vigencia, rectificando la valuación que se fija en la suma de \$6.535.422,32.-

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 última de las resoluciones mencionadas fija como base del cálculo preventivo de multa (fs. 34) una valuación de \$5.266.354,65 sobre la que debió tributar durante el periodo 2018. En consecuencia establece que el impuesto inmobiliario que debió devengarse durante el periodo fiscal referido es de \$63.196,26 y no de \$2.054,57 como se devengó efectivamente, generando una omisión fiscal de \$61.141,69.-

Como puede apreciarse, la puesta en vigencia de la valuación a efectos del pago del tributo rige a partir del 2019, por lo que no se genera la imposición retroactiva del impuesto inmobiliario. Sin embargo, a los efectos de aplicar la sanción por la omisión de tributar, se calcula el impuesto que el contribuyente dejó de ingresar como consecuencia del incumplimiento formal, a partir del año siguiente al de la finalización de la obra; es decir durante el año 2018.-

De este modo, queda perfectamente claro que el ámbito de aplicación de la valuación rige hacia el futuro respecto del tributo; sin perjuicio del cálculo del impuesto omitido en los periodos ya transcurridos, aplicable en materia sancionatoria.-

En general, corresponde señalar que el apelante no ha producido pruebas conducentes para desestimar la Resolución N° 834/2019, en lo referente a la inexistencia de las mejoras detectadas, 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 referido a la sanción de multa impuesta por el acto administrativo cuestionado.-

En todo lo relacionado con 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 tributar.-

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 en la infraestructura del inmueble, dentro de los 30 días de su conclusión. También se encuentra acreditado el volumen métrico y la valuación de las mejoras, sustentadas por los elementos técnicos y probatorios obrantes en la causa.-

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*



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9500-0763



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

*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...”.-*

De lo dicho surge la constatación de la materialidad de la infracción, consistente en el incumplimiento del deber formal declarativo impuesto por la ley catastral, así como 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 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; 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.-

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 CTP 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.-

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. 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).-

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; 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; el carácter comercial del mismo; la envergadura, características constructivas y de terminación de las mejoras, el impacto de las obras en la nueva valuación fiscal puesta en vigencia; la base imponible del fundo correspondiente al año 2017; 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. 08/13; 28/34 y 36/37), que demuestran la capacidad contributiva del apelante. Estos elementos no han sido desvirtuados por el impugnante, y resultan confirmados y debidamente explicados por la medida para mejor proveer ordenada por este Tribunal (fs.106/112).-

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 improcedente, exorbitante y excesiva.-

Sin perjuicio de lo dicho, corresponde señalar que el quantum fijado por la Autoridad de Aplicación no luce irrazonable. Tomando en consideración los elementos normativos establecidos para su fijación; la aplicación de tres veces el 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 enigió 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*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-450 2007:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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". Excmá. 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, 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 1902/2018 para el año 2018 asciende a la suma de \$5.018.687,12; según el detalle que obra a fs. 108 -primer gráfico- de estas actuaciones. En función de tal integración, al detraer la suma del tributo devengado a la suma del que debió devengarse, se determina que el impuesto omitido asciende a \$58.169,68, monto sobre el que se calcula la graduación de multas posibles (fs.13).-

Como consecuencia de la inspección ocular solicitada por el contribuyente al interponer el recurso de reconsideración, se determina una nueva base imponible que es rectificadora y puesta en vigencia por la Resolución 834/2019. De acuerdo a las variaciones emergentes de la prueba mencionada, la base imponible para el año 2018 resulta modificada, estableciéndose en la suma de \$5.266.354,65; según el detalle que obra a fs. 108 de -segundo gráfico- de este expediente. 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 la suma de \$61.141,69. En consecuencia se procede a graduar las multas posibles (fs. 34), y se impone una multa de \$183.425,06; equivalente a tres veces el importe dejado de ingresar en concepto de impuesto inmobiliario.-

Al evacuar la medida para mejor proveer, la Autoridad de Aplicación informa detalladamente la integración de los valores contenidos en las planillas "Cálculo Preventivo de Multa" obrantes a fs. 13 y 34 (fs. 108/111).-

De lo informado surge que el quantum de la pretensión punitiva establecida al momento de notificar la instrucción del sumario, mediante la Resolución N° 1902/2018, se vio incrementado como consecuencia de la

deducción del recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente y por la prueba producida por aquel. 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 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 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 Suprema de Justicia de la Nación *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° 834/2019, equivalente a (3) tres 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° 1902/2018 al instruir el sumario en la suma de \$58.169,68. En consecuencia se fija el monto de la multa en suma de \$174.509,03.-

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-9000-9766



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 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° 512.443, Matrícula 1871, Orden 125, Circ. 1, Secc. 24, Mza/Lam 5A, Parcela 36B, ubicado en Diagonal Raul Lechesi, Lote 2, Los Pocitos, Tafi Viejo, Provincia de Tucumán. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por los contribuyentes MARTIN FRANCO DANIEL, CUIL N° 20-37657189-1 y MARTIN ROCIO MARISEL, CUIL N° 27-36838073-9; en calidad de titulares de dominio y los contribuyentes MARTIN OSVALDO DANIEL CUIL N° 20-12607574-0, y MOLINA, DORA MARGARITA, CUIL N° 27-12652351-9, en calidad de usufructuarios, en contra de la Resolución N° 834/2019 de fecha 26/04/2019. En consecuencia CONFIRMAR la vigencia de la valuación fiscal dispuesta por su Artículo 1° y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada por el art. 2° de la Resolución recurrida, la que quedará fijada en la suma de Pesos Ciento Setenta y Cuatro Mil Quinientos Nueve con 03/100 (\$174.509,03), 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

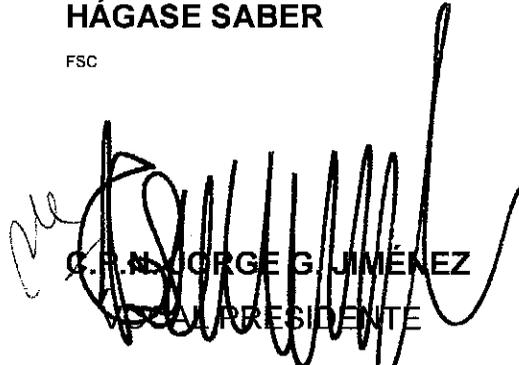
Aplicación respecto del inmueble Padrón N° 512.443, Matrícula 1871, Orden 125, Circ. 1, Secc. 24, Mza/Lam 5A, Parcela 36B, ubicado en Diagonal Raul Lechesi, Lote 2, Los Pocitos, Tañi Viejo, Provincia de Tucumán.-

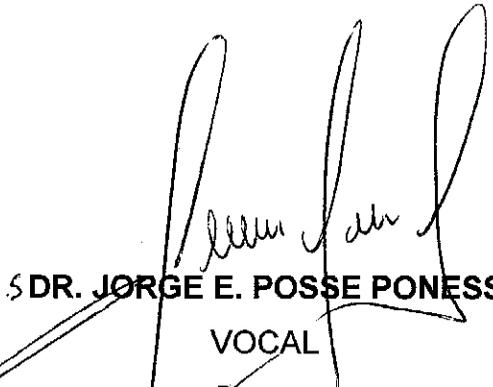
**2°: HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación deducido por los contribuyentes MARTIN FRANCO DANIEL, CUIL N° 20-37657189-1 y MARTIN ROCIO MARISEL, CUIL N° 27-36838073-9; en calidad de titulares de dominio y los contribuyentes MARTIN OSVALDO DANIEL CUIL N° 20-12607574-0, y MOLINA, DORA MARGARITA, CUIL N° 27-12652351-9, en calidad de usufructuarios, en contra de la Resolución N° 834/2019 de fecha 25/04/2019. En consecuencia CONFIRMAR la vigencia de la valuación fiscal dispuesta por su Artículo 1° y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada por el art. 2° de la Resolución recurrida, la que quedará fijada en la suma de Pesos Ciento Setenta y Cuatro Mil Quinientos Nueve con 03/100 (\$174.509,03), conforme lo considerado.-

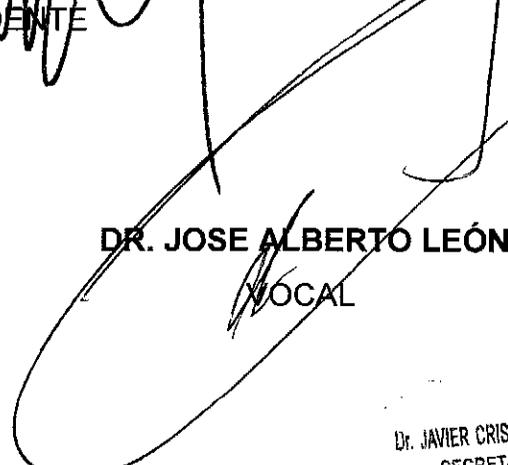
**3°: REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.-

**HÁGASE SABER**

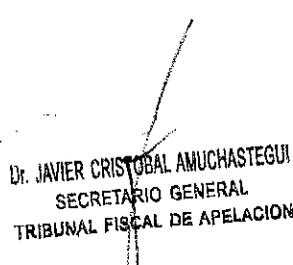
FSC

  
C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION